

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Karl Kittinger, den Richter Dr. Walter Mette und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Ulrike Richter und Mag. (FH) Oliver Bruckner in der Beschwerdesache XY-Ltd, Adr, vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 06.05.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31.03.2016, StNr.: *****, betreffend Zahlungserleichterung (§ 212 BAO) in nichtöffentlicher Sitzung am 27.04.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 5.2.2016 beantragte die nunmehrige Beschwerdeführerin Fa. XY-Ltd (in der Folge kurz Bf. genannt) die Ratenzahlung der auf dem Abgabenkonto, StNr.: *****, aushaftenden Glücksspielabgaben in Höhe von € 544.261,08 und führte wie folgt aus:

"1) Sachverhalt

Wir beziehen uns auf die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, welche die Gesellschaft mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2014 eingebracht hat. Der sich aus der Selbstanzeige ergebende Betrag wurde mit EUR 544.261,08 bekanntgegeben ("Steuerschuld").

*Wie bereits in der Selbstanzeige dargelegt, ist die Gesellschaft Teil eines Konzerns, der von **** Inc, einer kanadischen Gesellschaft, geführt wird ("**** Konzern"). Wir weisen darauf hin, dass gemeinsam mit der von der Gesellschaft eingebrachten Selbstanzeige weitere Selbstanzeigen von vier anderen Gesellschaften des **** Konzerns eingebracht wurden.*

Die Steuerschuld der Gesellschaft setzt sich wie folgt zusammen (Beträge in EUR):

2011	0,00
2012	124.765,09
2013	311.403,84
2014	105.543,75

2015	2.548,40
Summe:	544.261,08

2) Begründung

2.1) Vorbemerkung

Gemäß § 21 2 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Entrichtung von bereits fälligen Abgaben in Raten bewilligen sofern I) die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und II) die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet wird.

2.2) Erhebliche Härte

Die Steuerschuld der Gesellschaft sowie die fälligen Steuerschulden des gesamten **** Konzerns (dh bei Berücksichtigung der fünf ****-Konzerngesellschaften) sind erheblich und darüber hinaus unerwartet aufgetreten.

Als die Gesellschaft und die anderen vier Konzerngesellschaften über die zu entrichtenden Glücksspielabgaben in Kenntnis gesetzt wurden, reichten sie Selbstanzeigen gemäß § 29 FinStrG ein. Alle fünf Gesellschaften kooperieren in dieser Angelegenheit vollumfänglich mit der Abgabenbehörde und werden dies auch weiterhin tun. Wir bitten dies bei der Beurteilung des gegenständlichen Antrages gebührend zu berücksichtigen.

Der Antrag auf Ratenzahlung wird aufgrund des Umstandes erstattet, dass kurzfristig nicht ausreichend liquide Mittel vorhanden sind, um die Steuerschuld zu entrichten. Dies ergibt sich aus den folgenden Gründen:

I) Die Gesellschaft und die anderen vier Konzerngesellschaften wurden allesamt in einer Transaktion, welche am 31. Juli 2014 abgeschlossen wurde, von **** Inc ("Käuferin") erworben. Erst lange Zeit nach dem Erwerb wurde der Käuferin und der Gesellschaft bekannt, dass Glücksspielabgaben für die Vergangenheit zu entrichten sind. Folglich wussten sie über die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben bis vor kurzem nicht Bescheid, sodass sie die bevorstehende Zahlung der Steuerschuld in Geschäftsplänen oder Cash Flow-Prognosen nicht berücksichtigen konnten.

II) Sobald sie davon Kenntnis erlangten, informierten sie im Wege einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG unverzüglich die Abgabebehörde über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt.

III) Gemäß dem Kaufvertrag sind die bisherigen Eigentümer verpflichtet, bestimmte Abgaben zu bezahlen, sofern bis zum 31. Jänner 2016 ein "Assessment" erfolgt. Aus diesem Grund hat **** Inc mittlerweile einen Anspruch gegen die vorherigen Eigentümer geltend gemacht, welcher die Glücksspielabgaben für Zeiträume bis einschließlich 31. Juli 2014 umfasst. Der geltend gemachte Betrag beträgt für die fünf Konzerngesellschaften ca. EUR 19,2 Mio. Die vorherigen Eigentümer haben ***** Inc jedoch darüber i n Kenntnis gesetzt, dass der Anspruch bestritten wird, weshalb **** Inc erwartet, dass es eine gewisse Zeit dauern wird, bis der Anspruch durchgesetzt werden kann und der Betrag

des Verkäufers tatsächlich einlangt. Bis dahin stehen nur die laufenden Einnahmen zu Begleichung von Verbindlichkeiten zur Verfügung.

IV) Folglich würde die Zahlung der gesamten Steuerschuld bis zum 11. Februar 2016 eine erhebliche Härte für die Gesellschaft darstellen, da ein sehr hoher Betrag entrichtet werden müsste, obwohl tatsächlich die vorherigen Eigentümer für den Großteil der Steuerschuld und für deren Nichtanmeldung verantwortlich sind. Die Zahlung der gesamten Steuerschuld ist in Raten allerdings möglich und könnte aus den zukünftigen Cash Flows der Konzerngesellschaften aus ihrer Geschäftstätigkeit in Österreich und/oder anderen Staaten finanziert werden, weshalb keine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt:

2.3) Keine Gefährdung der Einbringlichkeit

*Sowohl die Gesellschaft als auch der gesamte **** Konzern sind derzeit profitabel und auch die Prognosen für die absehbare Zukunft sind positiv, sodass für die Abgabenbehörde kein Risiko besteht, die geschuldeten Beträge nicht zu erhalten, wenn sie den vorliegenden Antrag auf Ratenzahlung bewilligt.*

Sofern der unter Punkt 3) beantragte Zahlungsplan bewilligt wird, gehen die Gesellschaft und die anderen Konzerngesellschaften davon aus, dass sie ihre Geschäftstätigkeit weiterhin in einer Weise ausüben können, die in ihrem besten Interesse ist, und dass nachteilige Auswirkungen auf ihre Geschäftstätigkeit sowie Ihre Ertrags- und Finanzlage vermieden werden können. Diese nachteiligen Auswirkungen würden eintreten, wenn der vorliegende Antrag nicht bewilligt wird.

Die Gesellschaft wird in der Lage sein, den beantragten Zahlungsplan zu erfüllen, da bereits die prognostizierten Spieleinnahmen von Spielern, die aus Österreich und/oder anderen Staaten teilnehmen, ausreichen um die monatlichen Raten zu bezahlen.

*Die Gesellschaft und **** Inc weisen noch einmal darauf hin, dass die Bewilligung des vorliegenden Antrages die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet. Sowohl die Gesellschaft als auch der **** Konzern werden nach aktuellen Prognosen im Jahr 2016 profitabel sein und Cash Flows in ausreichender Höhe generieren, um die Verpflichtungen aus dem Zahlungsplan zu erfüllen.*

*Abschließend wird angemerkt, dass **** Inc eine Patronatserklärung zugunsten der Gesellschaft unterzeichnet hat, die bestätigt, dass **** Inc für eine ausreichende Ausstattung der Gesellschaft mit liquiden Mitteln sorgen wird, damit der Zahlungsplan eingehalten wird. Eine Kopie der Patronatserklärung liegt dem vorliegenden Antrag bei.*

3) Antrag

Gemäß § 21 2 BAO beantragen wir die Zahlung der Glücksspielabgabe für den Zeitraum 1.11.2012 bis 30.11.2015 in Höhe von insgesamt EUR 544.261,08 in Raten wie folgt zu bewilligen:

Im März 2016 kann eine Einmalzahlung in Höhe von 10% der Steuerschuld in Höhe vom € 54.426,11 vorab geleistet und der verbleibende Betrag in monatlichen Raten von € 23.325,47 bis Dezember 2017 entrichtet werden.

Wir sind uns der Tatsache bewusst, dass die Nichteinhaltung der gewährten Zahlungstermine die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG gefährdet."

Mit Bescheid vom 31.03.2016 wies die Abgabenbehörde den Antrag der Bf. vom 05.02.2016 auf Ratenzahlung ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, auf Ansuchen des Abgabepflichtigen könne die Abgabenbehörde gemäß § 212 BAO für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintritts aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kämen, die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige volle Entrichtung mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit nicht gefährdet werde.

Dabei habe der Abgabepflichtige im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224; VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112; u.a.). Er habe nicht nur das Vorliegen einer erheblichen Härte, sondern auch darzulegen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet ist (VwGH v. 20.9.2001, 2001/15/0056; VwGH 17.12.1996, 96/14/0037). Diese Umstände habe er aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage darzulegen. Komme der Abgabepflichtige als Begünstigungswerber diesen Mindestanforderungen, die an den Antrag zu stellen seien, nicht nach, habe er mit dessen Abweisung (als zwingende Entscheidung, kein Ermessen) zu rechnen (VwGH 18.2.2000, 99/17/0416).

Das Tatbestandsmerkmal der erheblichen Härte sei schon dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung dem Abgabepflichtigen, gemessen an seinen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden könne (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

Bei einer Gefährdung handle es sich um das Vorstadium eines Abgabenausfalles, in dem eine Tendenz erkennbar sei, dass die Abgabe nicht bezahlt werde. Für diese Gefährdung müsse es Anhaltspunkte tatsächlicher Art geben, sie dürfe nicht nur vermutet werden (VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). Schlechte Einkommens- und Vermögensverhältnisse, voraussehbar geringes künftiges Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen seien Gegebenheiten, die es im Allgemeinen

rechtfertigten, eine Gefährdung der Einbringlichkeit anzunehmen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

In gegenständlichen Ratenansuchen werde auf den kurzfristigen Mangel ausreichender liquider Mittel (erhebliche Härte) und auf die positive Einkommensprognose (Nichtgefährdung der Einbringlichkeit) verwiesen.

Allein die Tatsache, dass die Antragstellerin in Unkenntnis der Abgabepflicht gewesen wäre und die Zahllast im Geschäftsplan hätte nicht berücksichtigen können, lasse keine endgültigen Rückschlüsse zu, ob die Abgabe unmittelbar aus dem laufenden Gewinn oder aus bestehenden Vermögensrücklagen der Antragstellerin entrichtet werden könne. Auch aus dem Umstand, dass die Glücksspielabgabe bis 31. Juli 2014 von der vormaligen Eigentümerin der Gesellschaft zu tragen sei, sei nicht abzuleiten, dass die sofortige vollständige Entrichtung der Abgaben auf Grund der finanziellen Situation der Antragstellerin eine erhebliche Härte darstelle. Hinsichtlich der Nichtgefährdung der Einbringlichkeit werde ausgeführt, dass die Antragstellerin derzeit profitabel sei und auch die Prognosen für die absehbare Zukunft positiv seien. Zur Besicherung sei eine Patronatserklärung der **** Inc. gegenüber der Antragstellerin abgegeben worden.

Aufgrund dieser allgemeinen Ausführungen ohne detaillierter Gewinnprognosen und konkreter Darstellung Vermögenssituation seien Rückschlüsse, ob im Falle einer Ratenbewilligung über einen beantragten Zeitraum von zwei Jahren die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der offenen Glücksspielabgaben bis zum Ablauf des beantragten Ratenplans gewährleistet sei, nicht möglich.

Weiters sei darauf hinzuweisen, dass die Patronatserklärung vom 3.2.2016 nicht geeignet sei, die Einbringlichkeit zu garantieren, zumal die Abgabenbehörde dadurch über keinen gesicherten Zugriff auf verwertbares Vermögen in Höhe des offenen Abgabenbetrages verfüge. Eine qualifizierte Besicherung des Abgabenanspruchs könne allenfalls durch die Vorlage einer Bankgarantie eines inländischen Kreditinstituts bewirkt werden.

Insgesamt sei in keiner Weise die erhebliche Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit anhand der tatsächlichen Einkommens- und Vermögenslage konkretisiert und überzeugend dargelegt worden, sodass die Abgabenbehörde das Vorliegen dieser für die Gewährung einer Zahlungserleichterung normierten Voraussetzungen nicht überprüfen und entsprechend diesem Ergebnis eine sachgerechte Entscheidung treffen könne.

Da die Antragstellerin somit ihren Konkretisierungs- und Darlegungspflichten nicht nachgekommen sei, sei der Antrag abzuweisen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde der Bf. vom 6.5.2016, mit welcher beantragt wird, der Beschwerde stattzugeben und die Zahlung der noch nicht entrichteten Glücksspielabgaben für den Zeitraum 1.1.2011 bis 30.11.2015 in Höhe von insgesamt € 466.509,50 in monatlichen Raten von € 42.409,95 ab 30.5.2016 bis 30.3.2017 zu bewilligen.

Ferner wird beantragt, gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung anzuhalten.

Zur Begründung wird wie folgt ausgeführt:

"1. SACHVERHALT

XY-Ltd ("Beschwerdeführerin") hat am 11.1.2016 eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG eingebracht, weil sie im Zeitraum 1. November 2012 - 30. November 2015 auf ihrer Website Spiele angeboten hat, an denen auch Spieler aus Österreich teilgenommen haben, und sie bisher weder monatliche Glücksspielabgabemeldungen vorgelegt, noch Glücksspielabgaben entrichtet hat.

Nach den Angaben in der Selbstanzeige beträgt der von der Beschwerdeführerin geschuldete Betrag EUR 544.261,08. Im Rahmen der Selbstanzeige legte die Beschwerdeführerin auch umfangreiche Informationen betreffend die einzelnen Spiele vor, um die Abgabenbehörde bei ihrer Tätigkeit zu unterstützen.

*Die Beschwerdeführerin ist Teil eines Konzerns ("**** Konzern"), der von **** Inc., einer kanadischen Gesellschaft, geführt wird. Gleichzeitig mit der von der Beschwerdeführerin eingebrachten Selbstanzeige wurden weitere Selbstanzeigen von vier anderen Gesellschaften des **** Konzerns eingebracht. **** Inc. erwarb in einer Transaktion, welche im August 2014 abgeschlossen wurde, die Anteile an der Beschwerdeführerin (und den vier anderen oben genannten Gesellschaften) von den vormaligen Anteilseignern ("Verkäufer") und wurde so zum neuen alleinigen Eigentümer der Beschwerdeführerin (und der vier anderen Gesellschaften).*

Gemäß § 29 FinStrG tritt Straffreiheit nur insoweit ein, als binnen einer Frist von einem Monat die sich aus der Offenlegung ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben wie der Glücksspielabgabe mit der Selbstanzeige, und kann gemäß § 29 Abs 2 FinStrG durch Gewährung von Zahlungserleichterungen gem. § 212 BAO auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Wenngleich die Beschwerdeführerin immer noch Online-Glücksspiele an Spieler außerhalb Österreichs anbietet, hat sie noch während des von der Selbstanzeige umfassten Zeitraumes aufgehört ihre Website für Spieler aus Österreich zugänglich zu machen. Daher war sie auch nicht verpflichtet für nachfolgende Abgabenzeiträume, welche nicht mehr von der Selbstanzeige umfasst waren, monatliche Abgabemeldungen zu erstatten oder Abgaben zu entrichten.

Mit Eingabe vom 5.2.2016 beantragte die Beschwerdeführerin fristgerecht eine Zahlungserleichterung durch Entrichtung der Abgabenschuld in Höhe von insgesamt EUR 544.261,08 in Raten von März 2016 bis Dezember 2017 ("ursprünglich beantragter Zahlungsplan"), legte die erhebliche Härte einer sofortigen vollen Entrichtung der Abgaben dar, und führte aus, warum durch die Gewährung eines Aufschubes die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet würde. Mit dem Antrag legte die Beschwerdeführerin

eine Patronatserklärung der **** Inc vom 3. Februar 2016 vor ("ursprüngliche Patronatserklärung"), welche bestätigte, dass der Beschwerdeführerin - falls erforderlich - ausreichend liquide Mittel zur Verfügung gestellt werden, um die Ratenzahlungen zu leisten.

Am 19.2.2016 entrichtete die Beschwerdeführerin bereits vor Beginn des ursprünglichen Zahlungsplanes 10% des geschuldeten Abgabebetrages (EUR 54.426,11) obwohl der Antrag auf Ratenzahlung noch bei der Abgabenbehörde anhängig und die Einbringung gehemmt war. Am selben Tag bezahlte die Beschwerdeführerin auch den Säumniszuschlag, welcher mangels Entrichtung der Glücksspielabgabe zum Fälligkeitstag verwirkt war.

Die Beschwerdeführerin schlug auch ein Treffen mit Vertretern des Finanzamtes vor, um den ursprünglich beantragten Zahlungsplan und das Vorliegen der Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung zu besprechen. Darüber hinaus hat die Beschwerdeführerin nach erneuter Analyse der Finanzlage und der prognostizierten zukünftigen Cashflows des **** Konzerns angeboten, den geschuldeten Abgabebetrag nicht wie ursprünglich beantragt in Raten bis Dezember 2017 sondern bis März 2017 zu entrichten ("revidierter Zahlungsplan"), um bei Berücksichtigung der erheblichen Härte, dennoch die bestmögliche Einbringung zu gewährleisten. Darüber hinaus wurde zugesichert einen Pauschalbetrag in Höhe jenes Betrages zu entrichten, welchen der **** Konzern aufgrund des gegen die Verkäufer im Jänner 2016 geltend gemachten Anspruchs tatsächlich erhält (In Bezug auf die im gegenständlichen Fall relevanten Glücksspielabgaben wurde ein Anspruch in Höhe von EUR 511.827,20 geltend gemacht).

Mit Bescheid vom 31.3.2016, zugestellt am 6.4.2016, wies die Abgabenbehörde den Antrag als unbegründet ab. Gegen diesen Bescheid ("bekämpfter Bescheid") richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Am 25.4.2016 entrichtete die Beschwerdeführerin weitere EUR 23.325,47 in Höhe der laut dem Antrag auf Zahlungserleichterungen vom 5.2.2016 zu entrichtenden Ratenzahlung, zum Nachweis, dass der beantragte Zahlungsplan eingehalten wird.

2. ANMERKUNGEN UND ENTGEGNUNGEN ZUM BEKÄMPFTEN BESCHEID

2.1. Vorbemerkung

Gemäß § 212 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Entrichtung von bereits fälligen Abgaben in Raten bewilligen, sofern

- I. die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre; und
- II. die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Im Antrag auf Ratenzahlung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass eine erhebliche Härte aufgrund eines kurzfristigen Mangels an ausreichenden liquiden Mitteln gegeben ist und aufgrund einer positiven Einkommensprognose von einer Gefährdung der Einbringlichkeit nicht gesprochen werden kann.

Der kurzfristige Mangel an liquiden Mitteln wurde damit begründet, dass die Beschwerdeführerin - wie auch die vier anderen Konzerngesellschaften - in einer Transaktion von **** Inc ("Käuferin") erworben wurde, welche am 1. August 2014 abgeschlossen wurde. Während der Kaufverhandlungen wurden der Käuferin etwaige Glücksspielabgabenschulden nicht mitgeteilt und auch sonst nicht bekannt. Aus diesem Grund macht die Käuferin einen rechtlichen Anspruch auf Zahlung der Glücksspielabgaben, die aus Zeiträumen vor Erwerb der Beschwerdeführerin resultieren, gegen die Verkäufer geltend.

Der Käuferin und der Beschwerdeführerin wurde erst im Dezember 2015 bekannt, dass in Österreich Glücksspielabgaben zu entrichten sind. Nachdem ihnen bekannt geworden war, dass Österreich eine Glücksspielabgabe auf ausländische Anbieter erhebt, holten beide umgehend (steuer)rechtlichen Rat ein, und führten Gespräche mit anderen ausländischen Glücksspielanbietern, um sich über die Rechtmäßigkeit dieser Abgabe und ihre damit im Zusammenhang stehenden Pflichten näher zu informieren. Unmittelbar danach wurde ohne Verzögerung die Selbstanzeige eingereicht und unter Einbindung der rechtlichen Vertreter versucht, mit der Abgabenbehörde zu kooperieren.

Da die Problematik erst im Dezember 2015 bewusst wurde, konnten diese Zahlungsverpflichtungen auch nicht in Geschäftsplänen oder Cash Flow-Prognosen berücksichtigt werden.

Zu diesem Argument führt die Abgabenbehörde auf Seite 2 des bekämpften Bescheides wie folgt aus:

"Allein die Tatsache, dass die Antragstellerin in Unkenntnis der Abgabepflicht gewesen wäre und die Zahllast im Geschäftsplan hätte nicht berücksichtigen können, lässt keine endgültigen Rückschlüsse zu, ob die Abgabe unmittelbar aus dem laufenden Gewinn oder aus bestehenden Vermögensrücklagen der Antragstellerin entrichtet werden kann."

Die mangelnde Gefährdung der Einbringlichkeit begründete die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag damit, dass der **** Konzern derzeit profitabel ist, sodass die monatlichen Raten bezahlt werden können. Darüber hinaus legte sie die ursprüngliche Patronatserklärung zu ihren Gunsten vor, welche bestätigt, dass **** Inc für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen wird, damit der Zahlungsplan jedenfalls eingehalten werden kann. Darüber hinaus wurde der Abgabenbehörde erklärt, dass weder die Beschwerdeführerin noch der **** Konzern eine Bankgarantie für den geschuldeten Abgabebetrag erhalten können, da die Banken dafür eine Verpfändung von Barmitteln verlangen. Wenn diese Barmittel verpfändet würden, stünden sie nicht mehr zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung, womit die Sicherheit eindeutig ihren Zweck verfehlen würde. Die ursprüngliche Patronatserklärung bezog sich auf den ursprünglich beantragten Zahlungsplan. Da die Beschwerdeführerin nunmehr einen revidierten Zahlungsplan beantragt, wird eine revidierte Patronatserklärung der **** Inc. vom 5. Mai 2016 als Beilage ./.2 vorgelegt ("revidierte Patronatserklärung"). Diese bezieht sich ausdrücklich

auf den revidierten Zahlungsplan und beinhaltet auch Informationen zu den Cashflows des ****-Konzerns.

Ohne detaillierte Gewinnprognosen und konkrete Darstellung der Vermögenssituation der Beschwerdeführerin sah sich die Abgabenbehörde jedoch nicht in der Lage zu beurteilen, ob eine Bewilligung der beantragten Zahlungserleichterungen keine Gefährdung der Einbringlichkeit zur Folge habe (Seite 2 des bekämpften Bescheides). Darüber hinaus führt die Abgabenbehörde aus, dass "die Patronatserklärung [...] nicht geeignet ist, die Einbringlichkeit zu garantieren" und allenfalls eine Bankgarantie eines inländischen Kreditinstitutes den Abgabenanspruch ausreichend besichern könne (Seite 2 des bekämpften Bescheides).

Im Ergebnis verneint die Abgabenbehörde das Vorliegen einer erheblichen Härte allerdings nicht, und kommt auch nicht zu dem Ergebnis, dass die Einbringlichkeit gefährdet würde, sondern weist den Antrag mit der Begründung ab, dass "in keiner Weise die erhebliche Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit anhand der tatsächlichen Einkommens- und Vermögenslage konkretisiert und überzeugend dargelegt [worden sei], sodass die Abgabenbehörde das Vorliegen dieser für die Gewährung einer Zahlungserleichterung normierten Voraussetzungen nicht überprüfen und entsprechend diesem Ergebnis eine sachgerechte Entscheidung treffen" könne.

Damit hat die Abgabenbehörde aber ihre Ermittlungspflicht verletzt. Im Folgenden wird zunächst die Ansicht der Abgabenbehörde widerlegt, wonach der Antrag sofort abzuweisen gewesen sei, weil er nicht konkretisiert gewesen sei. Anschließend kommt die Beschwerdeführerin ihrer Konkretisierungspflicht nach.

2.2. Amtswegige Ermittlungspflicht

Wenngleich bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehören, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt und ihn die Behauptungslast und die diesbezügliche Konkretisierungspflicht trifft (VwGH 26.2.2002, 2000/17/0252), bedeutet dies keinesfalls, dass die Abgabenbehörde jegliche Ermittlungen zum Sachverhalt ohne Weiteres unterlassen darf:

Der Bundesminister für Finanzen hat dazu in seinem Erlass vom 18. Oktober 2005, GZ 05 2202/1-IV/5/03 8 (Richtlinien für die Abgabeneinhebung - "RAE") festgehalten: Sofern der Abgabepflichtige keine Beweise für seine zur Erlangung einer Zahlungserleichterung aufgestellten Behauptungen erbracht hat, berechtigt dies die Abgabenbehörde nicht, sich über diese Behauptungen ohne jedes Ermittlungsverfahren hinwegzusetzen (RAE Rz 207).

Dies gilt insbesondere in jenen Fällen, in denen der Abgabepflichtige Behauptungen aufstellt, die durchaus der Wirklichkeit entsprechen können, bei denen jedoch von der Abgabenbehörde die Auffassung vertreten wird, dass sie bewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden müssten. In derartigen Sachverhaltskonstellationen erfordert ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, dass der Abgabepflichtige zur

Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert wird (RAE Rz 207 unter Verweis auf VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

Die zitierten Entscheidungen des VwGH, wonach ein Antrag abzuweisen ist, wenn der Antragsteller den Konkretisierungspflichten nicht nachkommt, betreffen Fälle, in denen Antragsteller seiner Mitwirkungspflicht nach Aufforderung (zum Teil bereits im Rechtsmittelverfahren) nicht nachgekommen ist. Auch eine Abweisung aufgrund mangelnder Mitwirkung oder Konkretisierung hätte daher erst nach Durchführung eines den Mindestanforderungen entsprechenden Ermittlungsverfahrens und eines Vorhalts zu erfolgen, sofern die Behauptungen nicht völlig unwahrscheinlich sind.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin die Behauptung aufgestellt, dass der **** Konzern profitabel ist und die beantragten Ratenzahlungen (EUR 42.409,95 lt revidiertem Zahlungsplan bzw EUR 23.325,47 lt ursprünglich beantragtem Zahlungsplan) aus den prognostizierten Spieleinnahmen der Beschwerdeführerin und des **** Konzerns beglichen werden können. Dass diese Behauptung der Wirklichkeit entspricht, ergibt sich schon aus dem veröffentlichten konsolidierten Jahresabschluss 2015 des **** Konzerns (Beilage ./3), da im Jahr 2015 Umsatzerlöse von rund CAD 1,37 Mrd. und ein Gewinn von rund CAD 239 Mio. erzielt wurden.

Somit hat die Beschwerdeführerin unstrittig eine Behauptung aufgestellt, die der Wirklichkeit entsprechen kann, und die Abgabenbehörde hätte daher nicht ohne weiteres Ermittlungsverfahren den Antrag auf Ratenzahlung als unbegründet abweisen dürfen.

Zudem richteten die rechtlichen Vertreter der Beschwerdeführerin telefonisch die Frage an Organwähler des Finanzamts, ob weitere Informationen oder Unterlagen zur Entscheidung über den Antrag notwendig seien, was von den Organwählern verneint wurde. Daher erscheint es unverständlich, dass die Abgabenbehörde ihren Bescheid nunmehr damit begründet, nicht über ausreichend Informationen zu verfügen.

3. VORLIEGEN ERHEBLICHER HÄRTE

Eine erhebliche Härte liegt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht nur in dem Extremfall vor, in dem durch die Abgabentrichtung der Lebensunterhalt des Abgabepflichtigen gefährdet wäre (VwGH 12.7.1967, 612/67), sondern bereits in jenen Fällen, in denen die sofortige Entrichtung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen, nicht zugemutet werden kann (VwGH 25.6.1975, 926/75).

Darüber hinaus ist von einer erheblichen Härte auch dann auszugehen, wenn der Abgabepflichtige sich auf besondere Zahlungspflichten nicht rechtzeitig einstellen konnte (VwGH 4.6.1986, 84/13/290) und am Fälligkeitstag weder über ausreichende Mittel verfügt noch in der Lage ist, diese auf zumutbare Weise zu beschaffen (Stoll, BAO [1994] 2247 mwN). Eine Verschleuderung des Vermögens darf keinesfalls gefordert werden (VwGH 25.11.1983, 83/17/0114; 18.6.1993, 91/17/0041).

Im gegenständlichen Fall würde die sofortige Entrichtung des gesamten Abgabebetrages den Bestand der Erwerbsquelle der Beschwerdeführerin ernsthaft gefährden. Dass die Beschwerdeführerin nicht in der Lage ist, den noch ausstehenden Betrag in Höhe von EUR 466.509,50 sofort in voller Höhe zu begleichen, ergibt sich schon bei gebührender Berücksichtigung der aus Österreich stammenden Einnahmen im Zeitraum Jänner bis November 2015 der Beschwerdeführerin, welche laut Selbstanzeige rund EUR 6.400,-- ausmachten. Der jährliche österreichweite Umsatz der Beschwerdeführerin ist folglich deutlich niedriger als der geschuldete Betrag, wobei ferner zu berücksichtigen ist, dass von den genannten Einnahmen noch die Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden müssen.

*Es ist auch nicht möglich, die Einnahmen der Beschwerdeführerin aus anderen Ländern kurzfristig zur Tilgung österreichischer Abgabenverbindlichkeiten zu verwenden, da diese bereits für die Bezahlung der Betriebskosten und anderer finanzieller Verpflichtungen des **** Konzerns einkalkuliert wurden. Da die Abgabenschuld für die Beschwerdeführerin unerwartet auftrat, war sie auch nicht in der Lage, für diese Verbindlichkeit in Planungsrechnungen und Jahresabschlüssen ausreichend Vorsorge zu treffen. Das unerwartete Auftreten der Abgabenschuld, welches zur Folge hatte, dass sich die Beschwerdeführerin darauf nicht rechtzeitig einstellen konnte, spricht neben der Gefährdung des Bestands der Erwerbsquelle ebenfalls für das Vorliegen einer erheblichen Härte.*

Die Beschwerdeführerin hat auch nicht die Möglichkeit, durch Auflösung von Gewinnrücklagen oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen die gesamte Abgabenschuld sofort zu begleichen ohne hierdurch den Fortbestand ihres Unternehmens ernsthaft zu gefährden.

*Zur Glaubhaftmachung des Vorliegens einer erheblichen Härte werden im Folgenden die Vermögens- und Einkommenslage der Beschwerdeführerin als konsolidiertes Mitglied des **** Konzerns und des **** Konzerns dargestellt:*

(a) Vermögens und Einkommenslage der Beschwerdeführerin

Da die Beschwerdeführerin nicht verpflichtet ist, geprüfte Jahresabschlüsse zu veröffentlichen, bestehen lediglich interne Aufzeichnungen zur Vermögens- und Einkommenslage. Laut diesen Aufzeichnungen erzielte die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2015 (1.1.2015-31.12.2015) trotz Umsatzerlösen in Höhe von rund USD 50,9 Mio. einen Verlust von rund USD 14,9 Mio. Die minimalen Barmittel in Höhe von rund USD 23.000,00 reichen nicht aus, um den geschuldeten Abgabebetrag sofort in voller Höhe zu entrichten.

Sofern die Abgabenbehörde die Vorlage der internen Aufzeichnungen zur Vermögens- und Einkommenslage für notwendig erachtet, können diese vorgelegt werden.

*(b) Vermögens und Einkommenslage des **** Konzerns*

I) Der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss 2015 des **** Konzerns wird als Beilage ./3 vorgelegt. Aus diesem geht hervor, dass der ****-Konzern mit seinen Tochtergesellschaften (Seite 41) eine bedeutende weltweite Geschäftstätigkeit entfaltet. Dies geht bereits aus den folgenden Kennzahlen (jeweils gerundet) hervor:

- Weltweite Umsatzerlöse 2015: CAD 1,37 Mrd (siehe Seite 6 des Jahresabschlusses);
- Gewinn 2015: CAD 239 Mio. (Seite 6);
- Nettovermögen zum 31. Dezember 2015: CAD 2,8 Mrd. (Seite 8).

II) Allerdings bestehen einige kurzfristige Verbindlichkeiten aufgrund derer der **** Konzern keine überschüssigen frei verfügbaren Barmittel (Kassenbestand) besitzt. Wie dem Jahresabschluss auf Seite 8 zu entnehmen ist, betragen diese kurzfristigen Verbindlichkeiten (current liabilities) zum 31.12.2016 in Summe CAD 1,068 Mrd.

III) Obwohl der Jahresabschluss zum Bilanzstichtag am 31. Dezember 2015 das Umlaufvermögen in Bezug auf Barmittel mit CAD 380 Mio. und in Bezug auf Wertpapiere und Anteile mit CAD 426 Mio. ausweist (Seite 8), kann der Großteil dieser Vermögensgegenstände daher nicht einfach zur Begleichung unerwarteter Kosten, wie der österreichischen Glücksspielabgaben, verwendet werden. Dafür sind vor allem zwei Gründe ausschlaggebend:

- Der Großteil der verfügbaren Mittel muss einbehalten werden, da dies eine Bedingung der Glücksspiellizenzen ist, auf Basis derer der **** Konzern seine Geschäftstätigkeit entfaltet. Dies soll gewährleisten, dass die Einzahlungen der Kunden ("Customer deposits") in Höhe von insgesamt CAD 614 Mio. zum 31. Dezember 2015 gedeckt sind (Seite 8).
- Ein beträchtlicher Betrag (CAD 153,6 Mio. bzw. USD 110,9 Mio.) muss gemäß den rechtlichen Vereinbarungen auf die Seite gelegt werden, um die im ersten Quartal 2017 fällige Zahlung des gestundeten Kaufpreises für den Konzern in Höhe von USD 400 Mio. zu begleichen.

IV) Die Cashflow Prognosen betreffend den ****-Konzern für die Jahre 2016 und 2017 werden als Beilage ./4 vorgelegt. Sie zeigen, dass derzeit ein negativer Cashflow im ersten Quartal 2017 prognostiziert ist. Dies ergibt sich aus der rechtlichen Verpflichtung die Zahlung des gestundeten Kaufpreises in Höhe von USD 400 Mio., welche von der Käuferin im Zusammenhang mit dem Erwerb des Konzerns am 1. Februar 2017 geleistet werden muss, zu finanzieren. Hinsichtlich dieser Verpflichtung ist Folgendes zu bemerken:

- Wie in Anmerkung 17 zum Jahresabschluss (Seite 42) bemerkt, ist der **** Konzern verpflichtet, 36% seiner überschüssigen monatlichen Cashflows auf die Seite zu legen, um die Zahlung des gestundeten Kaufpreises zu finanzieren.
- Am Jahresende 2015 hatte der **** Konzern bereits USD 110,9 Mio. zurückgelegt. Dieser Betrag wird sich bis zum Ende des Jahres 2016 voraussichtlich auf USD 189,6 Mio. erhöhen.

- Auf Basis der Cashflow Prognosen muss der **** Konzern zum einen alle verfügbaren Cashflows aus der operativen Tätigkeit 2016 verwenden und zum anderen zusätzliche Mittel in Höhe von USD 106 Mio. vor 1. Februar 2017 aufbringen, um die Zahlung finanzieren zu können. Die zusätzlichen Mittel sollen durch Veräußerung von Vermögensgegenständen und/oder eine Außenfinanzierung aufgebracht werden.

V) Während der **** Konzern zuversichtlich ist, dass er über ausreichende Mittel verfügen wird, um seiner Verpflichtung zur Entrichtung des gestundeten Kaufpreises nachzukommen, besteht ein eindeutiger Bedarf einen möglichst hohen Betrag des verfügbaren operativen Cashflows zu erhalten, um jenen Betrag, der anderweitig durch Veräußerung von Vermögensgegenständen und/oder eine Außenfinanzierung aufgebracht werden muss, möglichst zu reduzieren.

VI) Darüber hinaus muss der ****-Konzern unter den Bedingungen der bestehenden Fremdfinanzierung nicht nur monatliche Rückzahlungen leisten sondern ist auch im Rahmen einer "Cash-Sweep" Vereinbarung verpflichtet, jedes Jahr im März liquide Mittel abzuführen. Der Betrag dieser Mittel hängt von dem überschüssigen Cashflow / der Verschuldungsquote des Vorjahres ab. Aus den Cashflow Prognosen sind die beträchtlichen Mittelabflüsse im März 2016 in Höhe von USD 27,6 Mio. und im März 2017 in Höhe von USD 122,4 Mio. ersichtlich.

VII) Schließlich musste der **** Konzern aufgrund einer vorläufigen Entscheidung eines Gerichts in Land, welche im Dezember 2015 ergangen ist, und eine Klage des Bundesstaates Land gegen den **** Konzern zum Gegenstand hatte, eine Anleihe in Höhe von USD 100 Mio. begeben. Dies setzte die Verpfändung von verfügbarem Kapital sowie Barmitteln im Wert von USD 35 Mio. (später erhöht auf USD 40 Mio.) voraus. Die verpfändeten Barmittel sind von der Kennzahl "Cash end of year/quarter" laut Beilage ./3 noch nicht abgezogen, sodass beispielsweise am Ende des ersten Quartals 2016 die verfügbaren Barmittel lediglich USD 49,1 Mio. betragen (USD 84,5 Mio. abzüglich USD 35 Mio.).

Im Ergebnis würde daher die sofortige Entrichtung der Abgabenschuld in voller Höhe, welche die Beschwerdeführerin trotz zumutbarer Vorsorge nicht vorhersehen konnte, zu einer schweren Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit der Beschwerdeführerin führen, weshalb unstrittig eine erhebliche Härte iSd § 212 BAO vorliegt.

4. KEINE GEFÄHRDUNG DER EINBRINGLICHKEIT

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei dem Tatbestandsmerkmal der Gefährdung der Einbringlichkeit um ein Vorstadium der wirtschaftlichen Entwicklung, in dem bereits eine Tendenz erkennbar ist, dass die Abgaben nicht oder nicht voll bezahlt werden können (VwGH 26.1.1989, 88/16/15). Ob eine Gefährdung der Einbringlichkeit vorliegt, ist aufgrund einer Gegenüberstellung der Abgabenverbindlichkeit und des dem Abgabepflichtigen zur Begleichung dieser

Verbindlichkeit zur Verfügung stehenden Einkommens und Vermögens zu beurteilen (VwGH 8.2.1989, 88/13/0100).

Die Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit ist jedoch nur dann gerechtfertigt, wenn Anhaltspunkte tatsächlicher Art vorliegen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094). Daher sind gegebenenfalls entsprechende betriebswirtschaftliche Analysen im Rahmen eines ordnungsgemäß durchgeführten Verwaltungsverfahrens erforderlich. Keinesfalls genügt ein bloß möglicher Abgabenausfall, wenn die Möglichkeiten nicht begründet sind. Vielmehr müssen Tatsachen vorliegen, die dafür sprechen, dass das konkrete Risiko eines Ausfalles das übliche Gläubigerrisiko übersteigt (Stoll, BAO [1994] 2250; VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

Im gegenständlichen Fall ist bei der Beschwerdeführerin keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar, die darauf hindeutet, dass Abgaben nicht vollständig bezahlt werden können. Vielmehr sind die jährlichen weltweiten Einnahmen beträchtlich und darüber hinaus ist die Beschwerdeführerin Mitglied eines profitablen Konzerns.

Darüber hinaus legt die Beschwerdeführerin als Beilage ./.2 die revidierte Patronatserklärung der **** Inc zu ihren Gunsten vor, welche bestätigt, dass **** Inc für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen wird, damit der Zahlungsplan jedenfalls eingehalten werden kann. Aus der revidierten Patronatserklärung geht hervor, dass der Konzern einen Cashpool betreibt, aus dem die Beschwerdeführerin bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen kann.

Eine sofortige volle Entrichtung ist somit zwar im Hinblick auf kurzfristige Verbindlichkeiten des Konzerns nicht möglich. Der Zahlungsplan bis März 2017 ist aber sorgfältig durchdacht, und wurde unter Beachtung sämtlicher finanzieller Möglichkeiten erstellt, weshalb die beantragten Raten jedenfalls aufgebracht werden könnten.

Schließlich hat die Beschwerdeführerin bereits demonstriert, dass sie ihren steuerlichen Verpflichtungen in Österreich nachkommen will, da sie bereits die ersten Ratenzahlungen geleistet hat.

5. AUSÜBUNG DES ERMESSENS:

Da im gegenständlichen Fall die sofortige Entrichtung des gesamten Abgabebetrages eine erhebliche Härte für die Beschwerdeführerin bedeutet und die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet wird, liegen die beiden gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen vor. Im Folgenden wird dargelegt, dass die Abgabenbehörde bei Beurteilung des Antrages auf Ratenzahlung das ihr zustehende Ermessen im Sinne der Beschwerdeführerin auszuüben hat.

Wie Ermessen auszuüben ist, bestimmt im Steuerrecht § 20 BAO: Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeit bedeutet dabei die Berücksichtigung der Interessen des Steuerpflichtigen. Zweckmäßigkeit bedeutet die Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben (VwGH 11.2.1995, 487/64; Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II Rz 33). Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie.

Die sofortige Entrichtung der vollständigen Abgabenschuld würde voraussetzen, dass das gesamte Geschäft/Geschäftsteile in einzelnen Ländern kurzfristig veräußert wird/ werden. Abgesehen von der Frage wie kurzfristig eine solche Veräußerung möglich wäre, müsste der Verkauf wohl deutlich unter dem Wert erfolgen. Außerdem müsste die Beschwerdeführerin in der Folge ihre profitable Geschäftstätigkeit einstellen. Das erhebliche Interesse der Beschwerdeführerin ist daher offensichtlich.

Allerdings spricht nicht nur das Interesse des Steuerpflichtigen sondern auch das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben für die Gewährung der Ratenzahlung. Die Bewilligung des Ratenzahlungsantrages hätte zur Folge, dass die Abgabenbehörde den ausstehenden Abgabebetrag in Raten zuzüglich der gesetzlichen Stundungszinsen mit relativ geringem Verwaltungsaufwand erhält. Wäre die sofortige Entrichtung möglich gewesen, die sowohl im öffentlichen Interesse als auch im Interesse sowohl der Beschwerdeführerin gewesen wäre, so wäre kein Antrag auf Ratenzahlung erforderlich gewesen. Angesichts des Umstandes, dass die Abgaben nicht sofort eingebracht werden können, liegt die Entrichtung in Raten also nicht nur im Interesse der Beschwerdeführerin, sondern auch im öffentlichen Interesse.

Auch die Verwaltungsökonomie spricht für die Bewilligung der Ratenzahlung, da sich ein aufwändiges Abgaben- und Vollstreckungsverfahren dadurch erübrigt.

Schließlich sprechen nach Ansicht der Beschwerdeführerin auch die besonderen Umstände des vorliegenden Falles für die Ausübung des Ermessens in ihrem Sinne:

- Der Beschwerdeführerin wurde die Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben erst im Dezember 2015 bewusst, daher konnte sie keine Vorsorge für diese Verbindlichkeiten treffen. Nach der Judikatur spielt es für die Beurteilung der erheblichen Härte durchaus eine Rolle, ob der Abgabepflichtige sich rechtzeitig auf besondere Zahlungspflichten einstellen konnte. Die Unkenntnis der österreichischen Abgabenvorschriften ist nicht nur glaubhaft, sondern auch verständlich, da die Geschäftsführer erst 2014 bestellt wurden, und nicht die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen.
- Die Beschwerdeführerin erstattete umgehend nach Bekanntwerden der Abgabepflicht eine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG und ist bereit, sämtliche Unterlagen vorzulegen, die die Abgabenbehörde zur Beurteilung des Ratenzahlungsantrages benötigt.
- Die vorherigen Eigentümer der Beschwerdeführerin sind gemäß dem Kaufvertrag verpflichtet, einen großen Teil der geschuldeten Glücksspielabgaben wirtschaftlich zu tragen. Aus diesem Grund wurde bereits ein Anspruch gegen die vorherigen Eigentümer geltend gemacht, welcher die Glücksspielabgaben für Zeiträume vor 1.

*August 2014 umfasst. Die vorherigen Eigentümer haben **** Inc jedoch darüber in Kenntnis gesetzt, dass der Anspruch bestritten wird, weshalb **** Inc erwartet, dass es bis zur tatsächlichen Durchsetzung des Anspruches und bis zum tatsächlichen Einlangen des Betrages noch eine gewisse Zeit dauert. Sobald der Betrag einlangt, wird die Beschwerdeführerin ihn unverzüglich verwenden, um die Abgabenschulden zu begleichen."*

Mit Beschwerde vom 21.6.2016 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde der Bf. als unbegründet ab.

Zur Begründung wird ausgeführt, Tatbestandsvoraussetzung der Gewährung von Zahlungserleichterungen nach § 21 Abs. 1 BAO sei sowohl das Vorliegen einer erheblichen Härte im Fall der sofortigen oder sofortigen vollen Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen als auch die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub. Seien alle Voraussetzungen für Zahlungserleichterungen gegeben, so liege die Bewilligung im Ermessen der Behörde.

Der Abgabepflichtige habe im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung aus eigenem überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224; 22.4.2004, 2003/15/0112; ua.). Er habe nicht nur das Vorliegen einer erheblichen Härte, sondern auch darzulegen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet sei (vgl. VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056; 17.12.1996, 96/14/0037). Diese Umstände habe er aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage darzulegen. Komme der Abgabepflichtige als Begünstigungswerber diesen Mindestanforderungen, die an den Antrag zu stellen seien, nicht nach, habe er mit dessen Abweisung (als zwingende Entscheidung, kein Ermessen) zu rechnen (VwGH 18.2.2000, 99/17/0416).

Das Tatbestandsmerkmal der erheblichen Härte sei schon dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung dem Abgabepflichtigen, gemessen an seinen sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung seiner anzuerkennenden berechtigten Interessen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen nicht zugemutet werden kann (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056).

Bei einer Gefährdung handle es sich um das Vorstadium eines Abgabenausfalles, in dem eine Tendenz erkennbar sei, dass die Abgabe nicht bezahlt werde. Für diese Gefährdung müsse es Anhaltspunkte tatsächlicher Art geben, sie dürfe nicht nur vermutet werden (VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). Schlechte Einkommens- und Vermögensverhältnisse, voraussehbar geringes künftiges Einkommen, Vermögenslosigkeit oder Vorbelastungen seien Gegebenheiten, die es im Allgemeinen rechtfertigten, eine Gefährdung der Einbringlichkeit anzunehmen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

Die Beschwerdeführerin wende sich gegen die Abweisung ihres Ansuchens mangels Vorliegens einer erheblichen Härte und wegen Gefährdung der Einbringlichkeit. Die

Behörde hätte ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchzuführen gehabt. Dazu werde auf die Richtlinien für die Abgabeneinhebung verwiesen und aus diesen zitiert.

In der Beschwerde werde unter vorangestellter Judikatur die erhebliche Härte damit begründet, dass die sofortige Entrichtung des gesamten Abgabebetrages den Bestand der Erwerbsquelle der Bf. ernsthaft gefährden würde; bei gebührender Berücksichtigung der aus Österreich stammenden Einnahmen im Zeitraum Jänner bis November 2015 der Bf., welche laut Selbstanzeige rund € 6.400,00 ausmachen würden, ergäbe sich, dass die Bf. nicht in der Lage sei, den noch aushaftenden Betrag in Höhe von € 424.103,27 sofort in voller Höhe zu begleichen; der jährliche österreichweite Umsatz der Bf. sei folglich niedriger als der geschuldete Betrag, wobei ferner zu berücksichtigen sei, dass von den genannten Einnahmen noch die Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden müssen; es sei auch nicht möglich, die Einnahmen der Bf. aus anderen Ländern kurzfristig zur Tilgung österreichischer Abgabenverbindlichkeiten zu verwenden, da diese bereits für die Bezahlung der Betriebskosten und anderer finanzieller Verpflichtungen des **** Konzerns einkalkuliert worden wären; die Abgabenschuld wäre für die Bf. unerwartet aufgetreten, deshalb wäre sie auch nicht in der Lage gewesen, für diese Verbindlichkeit in Planungsrechnungen und Jahresabschlüssen ausreichend Vorsorge zu treffen; die Bf. habe auch nicht die Möglichkeit, durch Auflösung von Gewinnrücklagen oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen die gesamte Abgabenschuld sofort zu begleichen ohne hierdurch den Fortbestand ihres Unternehmens ernsthaft zu gefährden; zur Glaubhaftmachung des Vorliegens einer erheblichen Härte stelle die Bf. die Vermögens- und Einkommenslage als konsolidiertes Mitglied des **** Konzerns dar: Da die Bf. nicht verpflichtet sei, geprüfte Jahresabschlüsse zu veröffentlichen, bestünden lediglich interne Aufzeichnungen zur Vermögens- und Einkommenslage, nach diesen Aufzeichnungen hätte die Bf. im Geschäftsjahr 2015 (1.1.2015 - 31.12.2015) bei Umsatzerlösen in Höhe von rund USD 50,9 Mio. einen Verlust von rund USD 4,9 Mio. erzielt, die minimalen Barmittel in Höhe von rund USD 23.000,00 würden für die sofortige

Entrichtung des geschuldeten Abgabebetrages nicht ausreichen; der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss 2015 des **** Konzerns sei als Beilage ./3 vorgelegt und dazu ausgeführt worden, dass der ****-Konzern mit seinen Tochtergesellschaften eine bedeutende weltweite Geschäftstätigkeit entfalten würde; der Großteil der verfügbaren Mittel müsse einbehalten werden, da dies eine Bedingung der Glücksspiellizenzen sei; die Cashflow Prognosen betreffend den ****-Konzern für die Jahre 2016 und 2017 (als Beilage 4 vorgelegt) würden zeigen, dass derzeit ein negativer Cashflow im ersten Quartal 2017 prognostiziert sei; dieser würde sich aus der rechtlichen Verpflichtung die Zahlung des gestundeten Kaufpreises in Höhe von USD 400 Mio., welche von der Käuferin im Zusammenhang mit dem Erwerb des Konzerns am 1. Februar 2017 geleistet werden müsse, zu finanzieren ergeben; der **** Konzern sei zuversichtlich, dass er über ausreichende Mittel verfügen werde, um seiner Verpflichtung zur Entrichtung des gestundeten Kaufpreises nachzukommen; es bestünde ein eindeutiger Bedarf einen möglichst hohen Betrag des verfügbaren operativen Cashflows zu erhalten; auch im Rahmen einer "Cash-Sweep" Vereinbarung müssten jedes Jahr im März liquide Mittel

abgeführt werden (März 2016 USD 27,6 Mio. und im März 2017 USD 122,4 Mio.); wegen einer Klage des Bundesstaates Land gegen den **** Konzern hätte eine Anleihe von USD 100 Mio. begeben werden müssen mit einer Verpfändung von verfügbarem Kapital sowie Barmitteln im Wert von USD 35 Mio. (später erhöht auf USD 40 Mio.).

In der Beschwerde werde unter vorangestellter Judikatur die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit damit begründet, dass bei der Bf. keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar sei, die auf eine nicht vollständige Bezahlung der Abgaben hindeuten könne; die jährlichen weltweiten Einnahmen seien beträchtlich und darüber hinaus sei die Bf. Mitglied eines profitablen Konzerns; vorgelegt werde (Beilage 2) die revidierte Patronatserklärung der **** Inc zu Ihren Gunsten, welche bestätige das Sorgen der **** Inc für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mittel zur Einhaltung des Zahlungsplanes und aus der das Betreiben eines Cashpools durch den Konzern hervor ginge, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne.

Zusammengefasst werde in der Beschwerde die erhebliche Härte mit einer ernsthaften Gefährdung des Bestandes der Erwerbsquelle argumentiert, der Abgabenrückstand in Relation zu den Einnahmen 1- 11/2015 aus Österreich gebracht, die Verwendung von Einnahmen aus anderen Ländern wären verplant, die Abgabenschuld wäre trotz zumutbarer Sorgfalt unerwartet aufgetreten ohne Vorsorgemöglichkeit, Gewinnrücklagenauflösung und Betriebsvermögensveräußerungen würden den Unternehmensfortbestand gefährden und die Vermögens- und Einkommenslage des **** Konzerns unter Vorlage des konsolidierten Jahresabschlusses 2015 des **** Konzerns erörtert.

Weshalb der Abgabenrückstand zu den Einnahmen aus Österreich in Relation gesetzt werde, erfolge ohne Begründung. Der Einwand, die Abgabenschuld wäre trotz zumutbarer Sorgfalt unerwartet aufgetreten ohne Vorsorgemöglichkeit, werde ohne jede Begründung vorgebracht.

Dem stehe auch das Vorbringen über den Unternehmenserwerb 2014 entgegen, der vertraglichen Abgabenzahlungspflicht der bisherigen Eigentümer und der Bestreitung des Anspruches durch diese. Anzuerkennende berechnete Interessen an der Erhaltung und am Bestand der zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen würden nicht genannt.

Die amtswegige Ermittlungspflicht sei - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht verletzt worden. Einerseits schreibe die Bf. selbst, dass bei Begünstigungstatbeständen, zu denen auch Zahlungserleichterungen gehöre, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund trete und sie die Behauptungslast und die diesbezügliche Konkretisierungspflicht treffe. Andererseits habe der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne (VwGH 26.2.2002, 2000/17/0252). Dem Antragsteller falle die Behauptungslast und diesbezügliche Konkretisierungspflicht

(erhöhte Mitwirkungspflicht) zu. Er habe alle maßgeblichen Umstände überzeugend darzulegen (VwGH 28.2.2000, 99/1 7/0416; VwGH 23.10.2000, 2000/17/0069). Die Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung, nämlich das Vorliegen einer erheblichen Härte und der Umstand, dass die Einbringung der Abgabe nicht gefährdet sei, habe der Abgabepflichtige aus eigenem Antrieb konkretisiert anhand seiner Einkommens und Vermögenslage überzeugend darzulegen (VwGH 26.2.2001, 2000/17/0252; VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056). Nur bei Behauptungen, die durchaus der Wirklichkeit entsprechen könnten, bei denen aber die Abgabenbehörde die Auffassung vertrete, dass sie zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen seien, erfordere ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, dass der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert werde (VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

Zusammengefasst sei nach dem Beschwerdevorbringen die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet, weil keine auf eine nicht vollständige Bezahlung der Abgaben hindeutende wirtschaftliche Entwicklung absehbar sei, die jährlichen weltweiten Einnahmen der Bf. seien beträchtlich, sie sei Mitglied eines profitablen Konzerns und die revidierte Patronatserklärung der **** Inc, welche bestätige das Sorgen der **** Inc für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mittel und aus dem das Betreiben eines Cashpools durch den Konzern hervor ginge, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne. Zur Nichtgefährdung der Einbringlichkeit sei lediglich ein allgemeines Vorbringen erstattet worden. Das Argument, es sei keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar, die darauf hindeutet, dass Abgaben nicht vollständig bezahlt werden könnten, werde nicht schlüssig begründet. Der Einwand, die jährlichen weltweiten Einnahmen seien beträchtlich und der Konzern sei profitabel, lasse eine Aussage für den beantragten Ratenzahlungszeitraum vermissen. Auch die an die Bf. gerichtete (revidierte) Patronatserklärung sei nicht geeignet, die Einbringlichkeit zu garantieren, zumal die Abgabenbehörde dadurch keinen gesicherten Zugriff auf verwertbares Vermögen in Höhe des offenen Abgabenbetrages erhalte.

Eine qualifizierte Besicherung des Abgabenanspruchs könnte allenfalls durch die Vorlage einer Bankgarantie eines inländischen Kreditinstituts bewirkt werden.

Wenn die Bf. ausführe, dass weder sie noch der **** Konzern eine Bankgarantie für den geschuldeten Abgabenbetrag erhalten könne, da die Banken dafür eine Verpfändung von Barmitteln verlangen würden und diese nicht mehr zur Entrichtung der Abgaben zur Verfügung stünden, zeige eindeutig die knappe finanzielle Situation.

Das Vorliegen einer erheblichen Härte und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe seien die kumulativen Voraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung. Erst bei Vorliegen beider Voraussetzungen liege die Bewilligung einer Zahlungserleichterung im Ermessen der Behörde. Mangels Zutreffen der rechtlichen Voraussetzungen bleibe für eine Ermessensentscheidung kein Raum und sei auf das diesbezügliche Vorbringen nicht einzugehen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 25.7.2016 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wird vorgebracht, die Bf. habe am 11.1.2016 eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG eingebracht, weil sie im Zeitraum 1. November 2012 - 30. November 2015 auf ihrer Website Spiele angeboten habe, an denen auch Spieler aus Österreich teilgenommen hätten und sie weder monatliche Glücksspielabgabemeldungen vorgelegt noch Glücksspielabgaben entrichtet habe.

Nach den Angaben in der Selbstanzeige habe der von der Bf. geschuldete Betrag ursprünglich € 544.261,08 betragen. Da die Bf. mittlerweile einen Teil der Abgabenschuld in monatlichen Raten (entsprechend ihrem Antrag) geleistet habe, betrage der Abgabenrückstand - wie auch die Beschwerdevereinscheidung vom 21.6.2016 bestätigt - nunmehr € 424.103, 27.

Die Bf. sei Teil eines Konzerns ("**** Konzern"), der von **** Inc., einer kanadischen Gesellschaft, geführt werde. Gleichzeitig mit der von der Bf. eingebrachten Selbstanzeige seien weitere Selbstanzeigen von vier anderen Gesellschaften des **** Konzerns eingebracht worden. **** Inc. habe in einer Transaktion, welche im August 2014 abgeschlossen worden sei, die Anteile an der Bf. (und den vier anderen oben genannten Gesellschaften) von den vormaligen Anteilseignern ("Verkäufer") erworben und sei so zum neuen alleinigen Eigentümer der Bf. (und der vier anderen Gesellschaften) geworden.

Mit Schriftsatz vom 5.2.2016 habe die Bf. fristgerecht (dh gem. § 29 Abs. 2 Fi nStrG iVm § 226 BAO innerhalb eines Monats nach Einreichung der Selbstanzeige) eine Zahlungserleichterung durch Entrichtung der Abgabenschuld in Höhe von insgesamt € 544.261,08 in Raten von März 2016 bis Dezember 2017 ("ursprünglich beantragter Zahlungsplan") beantragt, die erhebliche Härte einer sofortigen vollen Entrichtung der Abgaben dargelegt und ausgeführt, warum durch die Gewährung eines Aufschubes die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet würde. Mit dem Antrag habe die Bf. eine Patronatserklärung der **** Inc. vom 3. Februar 2016 vorgelegt, welche bestätigt habe, dass der Bf. - falls erforderlich - ausreichend liquide Mittel zur Verfügung gestellt würden, um die Ratenzahlungen zu leisten.

Am 19.2.2016 habe die Bf. im Bemühen um eine gute Zusammenarbeit mit der Abgabenbehörde bereits vor Beginn des ursprünglichen Zahlungsplanes 10% des geschuldeten Abgabenbetrages (€ 54.426, 11) entrichtet, obwohl der Antrag auf Ratenzahlung noch bei der Abgabenbehörde anhängig und die Einbringung gehemmt gewesen sei. Am selben Tag habe die Bf. auch den Säumniszuschlag, welcher mangels Entrichtung der Glücksspielabgabe zum Fälligkeitstag verwirkt gewesen sei, bezahlt.

In weiterer Folge habe die Bf. - nachdem Gesprächsangebote an Vertreter des Finanzamts nicht angenommen worden seien - nach erneuter Analyse der Finanzlage und der prognostizierten zukünftigen Cashflows des **** Konzerns angeboten, den geschuldeten Abgabenbetrag nicht wie ursprünglich beantragt in Raten bis Dezember 2017 sondern bis März 2017 zu entrichten ("revidierter Zahlungsplan"), um bei

Berücksichtigung der erheblichen Härte, dennoch die bestmögliche Einbringung zu gewährleisten und habe auf diese Weise wiederum ihre Kooperationsbereitschaft demonstriert.

Darüber hinaus sei die Abgabenbehörde davon in Kenntnis gesetzt worden, dass im Jänner 2016 ein Anspruch auf Ersatz der Glücksspielabgaben für den Zeitraum vor Erwerb der Bf. durch **** Inc. gegen die Verkäufer geltend gemacht worden sei (in Bezug auf die im gegenständlichen Fall relevanten Glücksspielabgaben sei ein Anspruch in Höhe von € 511.827,20 geltend gemacht worden), und zugesichert, dass aufgrund der Geltendmachung dieses Anspruches erhaltene Beträge an die Abgabenbehörde entrichtet würden.

Im März habe die Bf. dazu auch ein persönliches Gespräch angeboten, sowie sämtliche Informationen und zur Verfügung zu stellen, die für die Entscheidung benötigt würden, was jedoch abgelehnt worden sei.

Mit Bescheid vom 31.3.2016, zugestellt am 6.4.2016, habe die Abgabenbehörde den Antrag als unbegründet abgewiesen. Gegen diesen Bescheid habe die Bf. am 6.5.2016 fristgemäß Beschwerde erhoben.

Die Beschwerde sei mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.6.2016, zugestellt am 24.6.2016, als unbegründet abgewiesen worden. Gegen diese Beschwerdeverentscheidung ("bekämpfter Bescheid") richte sich der vorliegende Vorlageantrag.

Zur Begründung werde ergänzend ausgeführt, gemäß § 212 BAO könne die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Entrichtung von bereits fälligen Abgaben in Raten bewilligen, sofern die sofortige volle Entrichtung für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet werde.

Im Antrag auf Ratenzahlung habe die Bf. vorgebracht, dass eine erhebliche Härte aufgrund eines kurzfristigen Mangels an ausreichenden liquiden Mitteln gegeben sei und aufgrund einer positiven Einkommensprognose von einer Gefährdung der Einbringlichkeit nicht gesprochen werden könne.

Der kurzfristige Mangel an liquiden Mitteln sei damit begründet worden, dass die Bf. - wie auch die vier anderen Konzerngesellschaften - in einer Transaktion von **** Inc ("Käuferin") erworben wurde, welche am 1. August 2014 abgeschlossen worden sei. Während der Kaufverhandlungen seien der Käuferin Glücksspielabgabenschulden in Österreich nicht mitgeteilt und auch sonst nicht bekannt geworden. Aus diesem Grund habe die Käuferin einen rechtlichen Anspruch auf Zahlung der Glücksspielabgaben, die aus Zeiträumen vor Erwerb der Beschwerdeführerin resultierten, gegen die Verkäufer geltend gemacht.

Der Käuferin und der Bf. sei erst im Dezember 2015 bekannt geworden, dass in Österreich Glücksspielabgaben zu entrichten wären. Dies nach Konsultation von

rechtlichen Beratern umgehend zur Einreichung einer Selbstanzeige geführt. Da die Problematik erst im Dezember 2015 bewusst geworden sei, hätten diese Zahlungsverpflichtungen auch nicht in Geschäftsplänen oder Cash Flow-Prognosen berücksichtigt werden können.

Die mangelnde Gefährdung der Einbringlichkeit habe die Bf. in ihrem Antrag damit begründet, dass sie - wie auch der gesamte **** Konzern - derzeit profitabel sei, sodass die monatlichen Raten bezahlt werden könnten.

Darüber hinaus habe sie die ursprüngliche Patronatserklärung zu ihren Gunsten vorgelegt, welche bestätige, dass **** Inc für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen werde, damit der Zahlungsplan jedenfalls eingehalten werden könne. Mit der Beschwerde vom 6.5.2016 habe die Bf. eine revidierte Patronatserklärung der **** Inc. vom 5. Mai 2016 vorgelegt. Diese beziehe sich ausdrücklich auf den revidierten Zahlungsplan und bestätige auch die Informationen zu den Cashflows des ****-Konzerns.

Den abweisenden Bescheid vom 31.3.2016 habe die Abgabenbehörde im Wesentlichen damit begründet, dass sie ohne detaillierte Gewinnprognosen und konkrete Darstellung der Vermögenssituation der Bf. nicht in der Lage wäre zu beurteilen, ob eine Bewilligung der beantragten Zahlungserleichterungen keine Gefährdung der Einbringlichkeit zur Folge habe. Sie habe im Ergebnis jedoch weder das Vorliegen einer erheblichen Härte verneint noch komme sie zu dem Ergebnis, dass die Einbringlichkeit gefährdet würde.

Wie bereits in der Beschwerde vom 6.5.2016 dargelegt (siehe Punkt 2.2), habe die Abgabenbehörde ihre Ermittlungspflicht verletzt, da sie ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens den Antrag der Bf. als unbegründet abgewiesen habe. Denn nach einem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 18. Oktober 2005, GZ 05 2202/1-IV/5/03 8 (Richtlinien für die Abgabeneinhebung - "RAE"), sei die Abgabenbehörde nicht berechtigt, sich über die von einem Abgabepflichtigen aufgestellten Behauptungen ohne jedes Ermittlungsverfahren hinwegzusetzen (RAE Rz 207). Vielmehr hätte sie, insbesondere in einem Fall wie dem vorliegenden, die Bf. zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung auffordern müssen, da ihre Behauptungen jedenfalls der Wirklichkeit entsprechen hätten können (vgl RAE Rz 207 unter Verweis auf VwGH 8.2.1989, 85/13/0001).

Erst nach einer derartigen Aufforderung und nach Unterbleiben der Vorlage von Unterlagen, welche die Behauptungen der Bf. stützen hätten können, hätte die Abgabenbehörde den Antrag abweisen dürfen.

Gemäß § 270 BAO habe die Abgabenbehörde auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihr im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangt seien, Bedacht zu nehmen, selbst wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt werde. Dies gelte sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände. Es bestehe somit im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot.

Aus diesem Grund habe die Bf. mit ihrer Beschwerde vom 6.5.2016 auch zusätzliche Unterlagen vorgelegt, aus welchen hervorgehe, dass die Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen erfüllt seien. Neben der revidierten Patronatserklärung seien auch der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss des **** Konzerns und die Cashflow Prognosen betreffend den **** Konzern für die Jahre 2016 und 2017 vorgelegt worden.

Die Begründung des bekämpften Bescheides beschränke sich jedoch darauf, das Vorbringen der Bf. zusammenzufassen, die vorgelegten Beilagen zu erwähnen und Rechtssätze aus Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ("VwGH") zu zitieren, ohne eine Beweiswürdigung und eine nachvollziehbare rechtliche Beurteilung. Lediglich dass die Abgabenbehörde die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet sehe, könne aus der Begründung entnommen werden, wobei sie sich auf diese Feststellung beschränke, ohne sie näher zu begründen.

Das in § 93 Abs. 3 lit a BAO für Bescheide normierte Erfordernis einer Begründung gelte unstrittig auch für Beschwerdeentscheidungen (*Ritz*, BAO5 [2014] § 262 Rz 2). Dieses Erfordernis bedeute nicht nur, dass die Beschwerdeentscheidung irgendeine Begründung enthalten müsse, sondern stelle aus rechtsstaatlichen Erwägungen auch inhaltliche Mindestanforderungen an eine Begründung. Erst die Begründung mache den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar und sei daher für effektiven Rechtsschutz von grundlegender Bedeutung (*Beiser*, Steuern Tz 761).

Zentrale Elemente einer diesen Anforderungen genügenden Begründung seien (*Ritz*, BAO5 [2014] § 93 Rz 11f mit Nachweisen aus der Judikatur des VwGH):

- die Anführung des Sachverhalts, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme;
- Erwägungen, aufgrund derer hervorgeht, warum die Behörde zu der Ansicht gelange, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege (Beweiswürdigung); sowie
- die rechtliche Beurteilung.

I m vorliegenden Fall werde in der Begründung zwar umfassend das Vorbringen der Bf. zusammengefasst und vereinzelt, jedoch kaum substantiiert, in Frage gestellt. Eine in sich geschlossene Darstellung des festgestellten Sachverhalts sei jedoch keinesfalls ersichtlich. Lediglich bruchstückhaft fänden sich Ausführungen zu einzelnen Sachverhaltselementen, wie der von der Behörde angenommenen Gefährdung der Einbringlichkeit. Zur Annahme der Gefährdung der Einbringlichkeit gelangte die Behörde darüber hinaus ohne tatsächliche Würdigung der vorgelegten Unterlagen, weshalb die Begründung des bekämpften Bescheides mangelhaft sei.

Das Vorliegen einer erheblichen Härte habe die Bf. unter Punkt 3 im Wesentlichen damit begründet, dass die sofortige volle Entrichtung der Abgabenschuld den Bestand ihrer Erwerbsquelle ernsthaft gefährden würde, weil sie selbst nicht über ausreichend liquide Mittel verfüge und auch von anderen Konzerngesellschaften kurzfristig keine Mittel erhalten könne, und die Abgabenschuld darüber hinaus trotz zumutbarer Sorgfalt

vollkommen unerwartet aufgetreten sei. Außerdem habe die Bf. ausgeführt, dass sie auch nicht die Möglichkeit habe, durch Auflösung von Gewinnrücklagen oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen die gesamte Abgabenschuld sofort zu begleichen ohne hierdurch den Fortbestand ihres Unternehmens ernsthaft zu gefährden.

Zur Glaubhaftmachung des Vorliegens einer erheblichen Härte seien die Vermögens- und Einkommenslage der Bf. als konsolidiertes Mitglied des **** Konzerns und des **** Konzerns dargestellt sowie der veröffentlichte konsolidierte Jahresabschluss des **** Konzerns und die Cashflow Prognosen betreffend den ****-Konzern für die Jahre 2016 und 2017 vorgelegt worden.

Die Abgabenbehörde bezweifle augenscheinlich, dass die Abgabenschuld trotz zumutbarer Sorgfalt unerwartet aufgetreten sei. Hierzu führe sie nämlich auf Seite 3 der Bescheidbegründung wie folgt aus: *"Dem steht auch das Vorbringen über den Unternehmenserwerb 2014 entgegen, der vertraglichen Abgabenzahlungspflicht der bisherigen Eigentümer und der Bestreitung des Anspruches durch diese [sie]."*

Sofern die Abgabenbehörde damit meine, dass aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung des bisherigen Eigentümers, wonach dieser für sämtlichen Abgabenschulden, welche vor dem Verkauf eines Unternehmens entstanden seien, einzustehen habe, nicht von einem unerwarteten Auftreten der Abgabenschuld auszugehen wäre, sei dies verfehlt. Denn es entspräche der gängigen Praxis, dass der Kaufvertrag bei einem Unternehmenserwerb - vor allem in dieser Größenordnung - stets Klauseln beinhalte, die regelten, welche Vertragspartei unvorhergesehene bzw. im Kaufpreis noch nicht berücksichtigte Verbindlichkeiten (einschließlich Abgabenschulden), die vor dem Erwerb entstanden seien, wirtschaftlich tragen müsse. Keinesfalls könnten derartige Standard-Gewährleistungsklauseln dahingehend gedeutet werden, dass eine Vertragspartei bei Vertragsabschluss genau über eine bestimmte Abgabenart, welche in der Vergangenheit zu Unrecht nicht bezahlt worden sei, Bescheid gewusst habe. Im Gegenteil: Gerade weil die Parteien eben diese Verbindlichkeiten nicht gekannt hätten, hätten sie für den Fall, dass Verbindlichkeiten auftauchen, Vorkehrung im Vertrag getroffen. Dass die Abgabe nicht bekannt gewesen sei, überrasche auch nicht, da es sich um eine Abgabe handle, die in vielen Ländern in dieser Ausgestaltung (als Abgabe auf die Teilnahme an Online-Spielen) nicht existiere.

Genauso wenig könne die Bestreitung der vertraglichen Abgabenzahlungspflicht durch die bisherigen Eigentümer dafür sprechen, dass die Abgabenschuld erwartet worden wäre. Das Gegenteil sei der Fall.

Die sofortige Entrichtung der Abgabenschuld in voller Höhe, welche die Bf. trotz zumutbarer Vorsorge nicht vorhersehen habe können würde zu einer schweren Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit der Bf. führen, weshalb unstrittig eine erhebliche Härte iSd § 212 BAO vorliege.

Keine Gefährdung der Einbringlichkeit

Die Annahme einer Gefährdung der Einbringlichkeit sei nach der Judikatur des VwGH nur dann gerechtfertigt, wenn Anhaltspunkte tatsächlicher Art vorlägen (VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

Es müssten Tatsachen vorliegen, die dafür sprechen, dass das konkrete Risiko eines Ausfalles das übliche Gläubigerrisiko übersteige (Stoll, BAO [1994] 2250; VwGH 18.9.2000, 2000/17/0094).

In der Beschwerde vom 6.5.2016 sei unter Punkt 4 dargelegt worden, dass keinesfalls eine wirtschaftliche Entwicklung absehbar sei, die darauf hindeute, dass Abgaben nicht vollständig bezahlt werden könnten, da die jährlichen weltweiten Einnahmen der Bf. beträchtlich seien und sie darüber hinaus Mitglied eines profitablen Konzerns sei. Zudem sei die revidierte Patronatserklärung der **** Inc zu Gunsten der Bf. vorgelegt worden, welche bestätige, dass **** Inc. für eine ausreichende Ausstattung mit liquiden Mitteln sorgen werde. Aus der revidierten Patronatserklärung gehe auch hervor, dass der Konzern einen Cashpool betreibe, aus dem die Bf. bei kurzfristigen Engpässen Mittel beziehen könne.

Die Abgabenbehörde führe zur Frage der Gefährdung der Einbringlichkeit auf Seite 4 der Bescheidbegründung aus, dass *"lediglich ein allgemeines Vorbringen erstattet"* und die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit *"nicht schlüssig begründet"* worden sei. Darüber hinaus würde der Einwand, *"die jährlichen weltweiten Einnahmen seien beträchtlich und der Konzern sei profitabel, [...] eine Aussage für den beantragten Ratenzahlungszeitraum vermissen [lassen]."*

Anhand dieser Aussagen der Abgabenbehörde werde deutlich, dass sich die Abgabenbehörde nicht mit den Argumenten der Bf. und den vorgelegten Unterlagen auseinandergesetzt habe.

In der Beschwerde sei ausführlich die Vermögens- und Einkommenslage der Bf. erläutert (siehe Punkt 3.a. der Beschwerde) worden: Im Geschäftsjahr 2015 (1.1.2015-31.12.2015) habe sie bei Umsatzerlösen in Höhe von rund USD 569, 1 Mio. einen Gewinn von rund USD 105,9 Mio. erzielt

Darüber hinaus sei auch die Vermögens- und Einkommenslage des **** Konzerns dargestellt (siehe Punkt 3.b. der Beschwerde) worden: Er erzielte im Geschäftsjahr 2015 bei weltweiten Umsatzerlösen in Höhe von rund CAD 1,37 Mrd. einen Gewinn von rund CAD 239 Mio. In diesem Zusammenhang sei auch explizit auf Seite 6 des vorlegten Jahresabschlusses verwiesen worden.

Dass die Abgabenbehörde aus diesen und den weiteren in der Beschwerde genannten Zahlen nicht ablesen könne, dass die beantragten Ratenzahlungen geleistet werden könnten, sei nicht nachvollziehbar. Auch der Umstand, dass die Bf. bereits monatlich Ratenzahlungen entsprechend ihrem Antrag leiste, spreche eindeutig gegen die Auffassung der Abgabenbehörde. Ein stichhaltiger Grund, warum die Einbringlichkeit gefährdet würde, sei nicht genannt worden.

Tatsächlich liege keine Gefährdung der Einbringlichkeit iSd § 212 BAO vor.

Da beide Tatbestandsvoraussetzungen für die Bewilligung einer Zahlungserleichterung vorliegen würden, hätte die Abgabenbehörde eine Ermessensentscheidung treffen müssen. Dies habe sie jedoch zu Unrecht unterlassen. Dass die Ermessensentscheidung im Sinne der Bf. auszufallen gehabt hätte, ergebe sich aus den Ausführungen zur Ermessensübung in der Beschwerde (Punkt 5), auf die an dieser Stelle ausdrücklich verwiesen werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann auf Ansuchen des Abgabepflichtigen die Abgabenbehörde für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefaßt verbucht wird (§ 213), erstrecken.

Gemäß § 212 Abs. 4 BAO sind die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

Festgestellt wird, dass mit der gegenständlichen Beschwerde Ratenzahlungen bis längstens 30. März 2017 beantragt (und von der Bf. auch eingehalten) wurden.

Wenn der im Zahlungserleichterungsansuchen bzw. in der Berufung (nunmehr: Beschwerde) oder im Vorlageantrag begehrte letzte Zahlungstermin im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung bereits abgelaufen ist, ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Berufung (nunmehr: Beschwerde) als gegenstandslos abzuweisen (VwGH 24.5.1985, 85/17/0074), weil die Bewilligung von Zahlungserleichterungen nicht über den beantragten Rahmen, insbesondere über den zeitlichen, hinausgehen darf, da Zahlungserleichterungsbescheide antragsgebundene Verwaltungsakte sind und die Behörde im Falle der Bewilligung von Zahlungserleichterungen ohne Vorliegen eines darauf gerichteten Antrages eine ihr nicht zukommende Zuständigkeit in Anspruch nehmen würde (VwGH 17.12.2002,

2002/17/0273; UFS 8.8.2005, RV/1706-W/04; UFS 07.02.2012, RV/1611-W/11; BFG vom 31.10.2014, RV/7101672/2014).

Da darüber hinaus eine gewährte Stundung lediglich ex nunc wirkt, kann nach Verstreichen des Termins, bis zu welchem ein Abgabepflichtiger die Stundung begehrt hat, die Behörde bei Erlassen ihres Bescheides diese vom Abgabepflichtigen beehrte Stundung nicht mehr (rückwirkend - ex tunc) gewähren (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149; BFG vom 31.10.2014, RV/7101672/2014).

Da im Zeitpunkt der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht die Abgaben, für die um Zahlungserleichterung angesucht wurde, bereits entrichtet waren, kann laut oben zitierter Judikatur über dieses Ansuchen nur mehr in Form einer Abweisung entschieden werden. Laut Abgabenkonto hat die Bf. die von ihr in der Beschwerde beantragten Raten und somit den vom Zahlungserleichterungsansuchen umfassten Rückstand bis 16.03.2017 zur Gänze entrichtet (am 17.03.2017 weist das Abgabenkonto ein Guthaben von € 14.975,94 aus).

Die Gewährung einer Zahlungserleichterung setzt jedoch voraus, dass dem betreffenden Abgabepflichtigen gegenüber die Einbringung von fälligen Abgaben auf Grund eines Rückstandsausweises in Betracht kommt. Ohne Vorhandensein einer Zahlungsverpflichtung ist die Gewährung einer Stundung oder die Bewilligung einer Teilzahlung jedoch denkunmöglich. Wenn die dem Ratenansuchen zugrunde liegenden Abgaben entrichtet sind, ist eine Einbringung dieser Abgaben nicht mehr möglich, sodass ein darauf gerichtetes Zahlungserleichterungsbegehren gegenstandslos geworden ist. Die Beschwerde war daher aus den genannten Gründen abzuweisen.

Eine Auseinandersetzung mit den übrigen gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Zahlungserleichterungen (Vorliegen einer erheblichen Härte und Nichtvorliegen einer Gefährdung der Einbringlichkeit) somit nicht mehr geboten.

Zum Antrag des Bf. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Unterlassen einer mündlichen Verhandlung nur dann einen zur Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof führenden wesentlichen Verfahrensfehler darstellt, wenn die Vermeidung dieses Verfahrensmangels zu einem anderslautenden Bescheid hätte führen können.

Vor dem Hintergrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen (kein Rückstand am Abgabenkonto, Ratentermine bereits verstrichen) konnte daher in Beachtung des Gebotes der Verwaltungsökonomie (Art 126b Abs 5 B-VG) von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung im vorliegenden Fall abgesehen werden. Dies auch deswegen, weil die Bf. durch das gegenständliche Erkenntnis nicht beschwert sein kann, konnte sie doch bei aufrechter Hemmung der Einbringung im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die von ihr beantragten Raten ohne Eintritt eines Terminverlustes entrichten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht.

Die gegenständliche Entscheidung weicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab und mit dieser waren die Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterung im konkreten Einzelfall zu klären. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 2. Mai 2017