

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der \*\*\*\*Bf.+ADRESSE\*\*\*\* vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers WP und StB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Erdbergstraße 200, 1030 Wien über die Beschwerde vom 30.08.2012 gegen den Bescheid vom 10. August 2012 betreffend Pfändung einer Geldforderung gemäß § 65 AbgEO (Glücksspielabgaben) des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, \*\*\*\*x1\*\*\*\* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel bei Ermittlung des Gesamtbetrages an Abgaben unterlaufene Rechenfehler wird dahingehend berichtigt, dass diese Summe richtig 175.597,49 Euro lautet.

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

## Entscheidungsgründe

**Strittig ist, ob die Pfändung einer Geldforderung für mit Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO angeforderten Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG rechtswidrig ist, wenn die Ausspielungen auf Glücksspielgeräten bzw. Video-Lotterie-Terminals im Inland getätigt wurden, die sich über Router im Internet mit landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark verbanden. Fielen für diese Durchführung der Ausspielungen wegen der Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols keine Glücksspielabgaben an?**

### Vorbemerkungen

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu*

*erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....*

*„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabeverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“*

Die Bf. wurde 19. Dezember 2007 errichtet und hat ihren Sitz im Inland. Im Zuge von finanzpolizeilichen Ermittlungen am 22.6.2012 in den von der Bf. betriebenen Lokalen wurden nicht konzessionierte Glücksspielgeräte vorgefunden und gemäß § 53 Abs. 2 GSpG vorläufig beschlagnahmt. Die Erhebungen der Finanzpolizei wurden dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt ordnete mit Bescheid vom 3. August 2012 gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Glücksspielabgaben an, indem es diese aus den geschätzten Automatenumsätzen gemäß § 57 Abs. 3 GSpG für den Zeitraum 1/2011 bis 5/2012 mit 211.575,02 Euro berechnete. In der Begründung gab das Finanzamt an, es seien Ausspielungen mit Glücksspielautomaten bzw. Video-Lotterie-Terminals durchgeführt worden. Die Bf. habe die Glücksspielabgaben nicht gemäß § 59 Abs. 3 GSpG selbstberechnet und abgeführt. Die Glücksspielabgabenschuld sei bereits entstanden und fällig. Grundlage der Berechnung des Abgabenanspruches bilden die beim Finanzamt FINANZAMT eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen. Analog den Jahren 2009 und 2010 werde der anteilige Umsatz mit Glücksspielgeräten mit 80% der erklärten steuerbaren Umsätze für den Zeitraum Jänner 2011 bis Mai 2012 geschätzt. Die Erschwerung der Einbringung sei zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen handelsrechtlichen Eigenkapitals zum 31.12.2010 übersteige und ein Verlust erwirtschaftet worden sei. Die zu erwartende Abgabe stehe in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bf.

## **1. Verfahren**

Aufgrund dieses Sicherstellungsauftrages schritt das Finanzamt zur sicherungsweisen Pfändung einer Geldforderung, da die Bf. bei der \*\*\*\*BANK\*\*\*\* ein Girokonto mit einem Stand von +173.577,94 Euro hatte.

Mit **Bescheid - Pfändung einer Geldforderung vom 10. August 2012** pfändete das Finanzamt das Girokonto der Bf. gemäß § 65 AbgEO und untersagte der \*\*\*\*BANK\*\*\*\* wegen des Gesamtbetrages an Abgaben von 186.815,02 Euro nicht mehr an die Bf. zu zahlen. Mit **Bescheid- Verfügungsverbot vom 10. August 2012** wurde der Bf. mitgeteilt, dass durch Zustellung der Pfändungsbescheide an die Drittschuldnerin die Forderung abgabenbehördlich gepfändet, und der Bf. jede Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt werde.

Mit Schreiben vom 14. August 2012 teilte die Bank dem Finanzamt mit, dass auf dem Girokonto der Bf. der Betrag von 146.557,95 Euro zugunsten des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gesperrt wurde.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Der Pfändungsbescheid stehe im Zusammenhang mit dem Sicherstellungsauftrag vom 3. August 2012, welcher damit begründet werde, dass Automatenersätze bestünden, die der Glücksspielabgabe unterliegen würden. Vorab sei festzuhalten, dass auf den vorgefundenen Glücksspielgeräten kein illegales Glücksspiel betrieben werde.

- Im **Zeitraum Jänner bis August 2011** sei die Bf. als Vermittler für einen in der Steiermark ansässigen Anbieter tätig gewesen. Die in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf. aufgestellten **Eingabeterminals verbanden sich**, wenn der Spieler die Starttaste drückte, **mittels verschiedener Router über das Internet mit einem** in diesem Moment gerade nicht anderweitig bespielten **Glücksspielautomaten in der Steiermark** (Erlaubnisland). Das Spiel wurde auf diesem in der Steiermark landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomaten gespielt und dort wurde auch die Entscheidung über das Spielergebnis getroffen. Das Ergebnis wurde mittels Internet an den Eingabeterminal zurückübertragen und dem Spieler angezeigt. Der Spieler wurde vorab darüber informiert, dass er an einer Ausspielung in der Steiermark teilnimmt. Die Eingabeterminals bei der Bf. hatten keine mechanische oder elektronische Einrichtung, die eine Entscheidung über Gewinn und Verlust im Eingabeterminal selbst herbeiführen konnte. Aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 57 Abs. 6 GSpG iVm § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG sei weder ein Eingriff in das Glücksspielmonopol erfolgt, noch seien Glücksspielabgaben angefallen.

- Im **Zeitraum September 2011 bis Mai 2012** sei die Bf. als Vermittler mittels Video-Lotterie-Terminals für ausländische EU-Anbieter tätig geworden. Die Bf. habe die Dienst- und Niederlassungsfreiheit direkt angewendet, da das österreichische Glücksspielgesetz europarechtswidrig wegen der nicht europarechtskonformen Werbung des Konzessionärs war und Sanktionen nicht angewendet werden durften.

**Der Sicherstellungsauftrag sei rechtswidrig**, denn wäre die Behörde ihrer Ermittlungspflicht nachgekommen, hätte sie festgestellt, dass im Zeitraum Jänner 2011 bis August 2011 die Übergangsregelung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG Anwendung fände und keine Glücksspielabgabe zu entrichten sei bzw. im Zeitraum September 2011 bis Mai 2012 Glücksspielabgabe bereits durch die EU-Anbieter abgeführt worden sei. Vor Erlassung eines Sicherstellungsauftrages seien konkrete Feststellungen über die Steuerpflicht zu treffen. Im vorliegenden Fall sei die Sicherstellung mit ausschließlich willkürlich getroffenen Annahmen aus einem Jahresabschluss ohne jegliche Sachverhaltserhebung betreffend die angeblich sicherzustellende Glücksspielabgabe erfolgt. Die Bf. wendete weiters Verfahrensmängel ein und wies darauf hin, dass gegen den Sicherstellungsauftrag ebenfalls Berufung/Beschwerde wegen Verfahrensmangel und Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhoben worden sei. Auch der Bescheid über die Pfändung einer Geldforderung erweise sich aus diesen Gründen als rechtswidrig, weshalb dessen Aufhebung begehrt und die sofortige Freigabe der Barmittel beantragt werde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor.

## 2. Gesetzliche Grundlagen

**Pfändung. § 65.** (1) Die Vollstreckung auf Geldforderungen des Abgabenschuldners erfolgt mittels Pfändung derselben. Im Pfändungsbescheid sind die Höhe der Abgabenschuld und der Gebühren und Auslagenersätze (§ 26) anzugeben. Sofern nicht die Bestimmung des § 67 zur Anwendung kommt, geschieht die Pfändung dadurch, daß das Finanzamt dem Drittschuldner verbietet, an den Abgabenschuldner zu bezahlen. Zugleich ist dem Abgabenschuldner selbst jede Verfügung über seine Forderung sowie über das für dieselbe etwa bestellte Pfand und insbesondere die Einziehung der Forderung zu untersagen. Ihm ist aufzutragen, bei beschränkt pfändbaren Geldforderungen unverzüglich dem Drittschuldner allfällige Unterhaltspflichten und das Einkommen der Unterhaltsberechtigten bekanntzugeben.

(2) Sowohl dem Drittschuldner wie dem Abgabenschuldner ist hiebei mitzuteilen, daß die Republik Österreich an der betreffenden Forderung ein Pfandrecht erworben hat. Das Zahlungsverbot ist mit Zustellnachweis zuzustellen, wobei die Zustellung an einen Ersatzempfänger zulässig ist.

(3) Die Pfändung ist mit Zustellung des Zahlungsverbotes an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen.

(4) Der Drittschuldner kann das Zahlungsverbot anfechten oder beim Finanzamt die Unzulässigkeit der Vollstreckung nach den darüber bestehenden Vorschriften geltend machen. ....

**Sicherung § 78.** (1) Auf Grund eines Sicherstellungsauftrages (§ 232 der Bundesabgabenordnung) kann zur Sicherung von Abgaben und Abgabenstrafen schon vor Eintritt der Rechtskraft oder vor Ablauf der für die Leistung bestimmten Frist die Vornahme von Vollstreckungshandlungen angeordnet werden.

## 3. Erwägungen

Es ist unbestritten, dass an die Bf. ein Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 Abs. 1 BAO bezüglich Glücksspielabgaben erging, in dessen Folge die vorliegenden Bescheide über die Forderungspfändung gemäß § 65 AbgEO ergingen.

Die Einwendungen der Bf. betreffen in erster Linie nicht die Vollstreckungsmaßnahme der Pfändung ihres Girokontos bei der Bank, sondern die Anforderung von Glücksspielabgaben für Ausspielungen über Glücksspielgeräte/Video-Lotterie-Terminals, die sich über Router im Internet mit landesrechtlich bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, in denen das Spielergebnis ermittelt und an die Eingabegeräte, die in einem anderen Bundesland stehen, wieder zurückgesendet werden.

Die Bf. hat auch gegen den Sicherstellungsauftrag vom 3. August 2012 Berufung/Beschwerde erhoben. Diese Berufung/Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis BFG 29.11.2016, RV/5101190/2012 als unbegründet abgewiesen. Es wurde lediglich ein Rechenfehler des Finanzamtes für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel bei der Ermittlung der Summe der sicherzustellenden Abgaben dahingehend

berichtigt, dass diese Summe richtig 200.557,49 € lautet. In der Begründung wurde unter anderem angeführt:

*„ .... Die GmbH hat in den von ihr betriebenen Wettlokalen entgeltlich und unternehmerisch Glücksspielautomaten bzw. VLT aufgestellt und damit Ausspielungen angeboten und durchgeführt. Das ist aufgrund der finanzpolizeilichen Nachschau vor Ort, bei denen nichtkonzessionierte Geräte beschlagnahmt worden sind, erwiesen. Unbestritten ist ferner, dass von der GmbH Umsatzerlöse erklärt wurden, und in den Jahren 2009 und 2010 davon der größte Teil (88 bzw. 89 %) auf Automatenenerlöse entfallen ist. Der Geschäftsführer der GmbH verweigerte bei der Nachschau konkrete Angaben; auch die Durchführung von Testspielen wurde nicht ermöglicht. Es konnte nicht festgestellt werden, dass von der GmbH Ausspielungen angeboten würden, die nicht der GSpA unterliegen würden. Damit lagen im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches und dessen Höhe (30 %ige Abgabe der mit 80 % der Umsätze geschätzten Bemessungsgrundlage) vor.*

*Dem Einwand, die in der Steiermark aufgestellten Glücksspielautomaten, mit welchen die Geräte vor Ort verbunden gewesen sind, hätten über eine landesrechtliche Bewilligung verfügt, kommt keine Bedeutung zu, da nur Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG von einer landesrechtlichen Bewilligung gedeckt sind. Laut eigenen Angaben der GmbH ist aber im konkreten Fall die Entscheidung über das Spielergebnis gerade nicht im Gerät vor Ort erfolgt, sodass es sich nach der Judikatur um VLT gemäß § 12a Abs. 2 GSpG handelt, welche einer Konzession bedürfen. In den Räumlichkeiten der GmbH hat daher jedenfalls eine verbotene Ausspielung stattgefunden. Aus dem Hinweis auf die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG ist daher für die GmbH nichts zu gewinnen.*

*Dafür, dass ein ausländischer VLT Anbieter die angefallene GSpA abgeführt hätte, lagen im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages keine ausreichenden Anhaltspunkte vor. Das GVG hat daher den Sachverhalt insoweit ermittelt, als dies für die Feststellung der Tatbestandsverwirklichung und Ermittlung der Bemessungsgrundlage notwendig war. Darüberhinausgehende Ermittlungen waren im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages nicht erforderlich.*

*Der Einwand, der GmbH sei die Möglichkeit einer Aufklärung des Sachverhaltes verwehrt geblieben, ist im vorliegenden Fall nicht nachvollziehbar, hat doch der Geschäftsführer der GmbH anlässlich seiner Einvernahme am 22.6.2012 eine Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes in entscheidungswesentlichen Fragen verweigert. Dem Vertreter der GmbH wurde ausreichend Gelegenheit zur Äußerung und Darstellung des Sachverhaltes geboten, diese Gelegenheit wurde von diesem jedoch nicht wahrgenommen. .... “*

Damit war auch die vorliegende Berufung/Beschwerde gegen den Bescheid über die Pfändung einer Geldforderung abzuweisen. Die Berichtigung der Summe erfolgte

aufgrund der Rechenfehlerberichtigung des Sicherstellungsauftrages mit BFG 29.11.2016, RV/5101190/2012.

#### 4. Obiter dicta:

**Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 3 GSpG fällt immer dann an, wenn ein Glücksspielautomat betrieben wird, für den keine Betriebsbewilligung nach einem Landesgesetz besteht, oder wenn ein Video-Lotterie-Terminal ohne Konzession des Bundesministers für Finanzen gemäß § 14 GSpG betrieben wird.** Zu mit der Sache der Bf. vergleichbaren Fällen, in denen über Terminals Spiele vorwiegend aus anderen Bundesländern als der Steiermark angeboten wurden, wobei der Terminal mit einem „Muttergerät“ in der Steiermark verbunden war, gibt es bereits eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – wenn auch nicht zu den Glücksspielabgaben (VwGH 14.12.2011, 2011/17/0155; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0269; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0246; VwGH 27.1.2012, 2011/17/0247). Nach dieser Judikatur vermag *„für den Fall, dass Spielbestandteile in einem Bundesland, in dem sich der Spieler aufhält, stattfinden, die Auslagerung von Teilen des Spieles (z.B. die Positionierung der virtuellen Walzen) in ein anderes Bundesland, die am Aufenthaltsort des Spielers via Internet gesteuert und beobachtet werden, nichts an dem Umstand zu ändern, dass Ausspielungen am Aufenthaltsort des Spielers stattfinden.“*

Nach der ständigen Judikatur des Bundesfinanzgerichtes unterliegen in dieser Weise durchgeführte Ausspielungen über nicht bewilligte Video-Lotterie-Terminals, die sich mit bewilligten Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, den Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 3 GSpG. Die Ausspielung findet an dem Ort statt, an dem sich der Spieler tatsächlich, physisch befindet, wenn er an dem Spiel über die Video-Lotterie-Terminals teilnimmt. Die Teilnahme an der Ausspielung findet nicht in der Steiermark statt. (vgl. auch BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 14.07.2016, RV/7100925/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012; BFG 17.10.2016, RV/7104073/2014; BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014; BFG 05.03.2018, RV/7100719/2015).

§ 60 Abs. 2 Z 2 GSpG selbst ist keine Abgabenbefreiung in dem Sinn, dass aus dem Steuergegenstand der Glücksspielabgabe Rechtsvorgänge wieder herausgelöst werden, sondern eine Vorschrift im ordnungspolitischen Teil des Glücksspielgesetzes, die eine Übergangsfrist für die Bewilligungsinhaber von „kleinen“ Glücksspielautomaten auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gemäß dem Monopolausnahmetatbestand des § 4 Abs. 2 GSpG aF für den Betrieb bis Jahresende 2014 bzw. 2015 garantiert, d.h. diese Glücksspielautomaten durften während der Übergangsfrist weiter betrieben werden. Danach sind Bewilligungen von Glücksspielautomaten gemäß § 2 Abs. 3 GSpG nur mehr unter Berücksichtigung des § 5 GSpG möglich. ( *Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG 1989<sup>2</sup> § 60 Rz 12*). § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG ist die Befreiungsbestimmung für jene Glücksspielautomaten, die auf Basis von landesgesetzlichen Bestimmungen basierend auf § 4 Abs. 2 bewilligt wurden („altes

kleines Automatenglücksspiel“; RV 657 BlgNR XXIV. GP zu BGBl. I 2010/73 zu § 57 und § 60 Abs. 25 GSpG). Glücksspielautomaten aufgrund einer Bewilligung gemäß § 4 Abs. 2 GSpG aF, die gemäß § 60 Abs. 25 Z 2 GSpG während der Übergangsfrist weiter betrieben werden durften, sind gemäß § 57 Abs. 6 Z 2 GSpG generell von der Glücksspielabgabe befreit, um Doppelbesteuerungen zu verhindern. Denn diese „kleinen“ Glücksspielautomaten dürfen weiterhin mit landes- und gemeinderechtlichen Abgaben, z.B. mit der Vergnügungssteuer belastet werden. ( *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in Strejcek/Bresich [Hg.], GSpG 1989<sup>2</sup> § 57 Rz 6 mit Hinweis auf RV 657 BlgNR XXIV.GP 10). Diese Befreiung hat allerdings Glücksspielautomaten mit einer landesrechtlichen Bewilligung idF vor BGBl. I 2010/73 – und nicht Video-Lotterie-Terminals - zur Voraussetzung. Das bedeutet, dass diese Befreiung auf Ausspielungen über Video-Lotterie-Terminals, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, nicht angewendet werden kann.

Da der Verfassungsgerichtshof 15.10.2016, E 945/2016ua die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigte, kann sich für die Bf., die keinen grenzüberschreitenden Tatbestand verwirklicht, auch keine Verfassungswidrigkeit ergeben. In einem vergleichbaren Fall der Glücksspielabgabe – Video-Lotterie-Terminals, die sich mit Glücksspielautomaten in der Steiermark verbinden, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab (Beschluss VfGH 8.6.2017, E 2416/2016 zu BFG 26.9.2016, RV/7100405/2012), da die einschlägigen glücksspielrechtlichen Monopolregelungen und damit auch die §§ 57 ff GSpG nicht dem Unionsrecht widersprechen, weswegen von vornherein keine Gleichheitswidrigkeit infolge Inländerdiskriminierung vorliegt. Gleichfalls Beschluss des VfGH 8.6.2017, E 343/2017 zu BFG 15.12.2016, RV/7104056/2014. Ebenso lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde zu BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012 mit Beschluss vom 11.6.2015, E 564/2015 ab, der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision mit Beschluss vom 30.6.2016, Ro 2015/16/0021 zurück.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ebenfalls die Unionsrechtskonformität des Glücksspielgesetzes bestätigt. (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048).

## **5. Unzulässigkeit der 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 einheitlich beantwortet wird.

Die Vollstreckungshandlung der Pfändung der Forderung der Bf. beruht auf dem Sicherstellungsauftrag und ergibt sich direkt aus dem Gesetz.

Wien, am 29. August 2018