

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.11.2016 betreffend Sicherstellungsauftrag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sicherstellungsauftrag vom 14.11.2016 ordnete die Abgabenbehörde gemäß § 232 BAO die Sicherstellung der Glücksspielabgabe für August 2016 in Höhe von € 219.351,25 und September 2016 in Höhe von € 213.954,65, in Summe somit € 433.305,90, in das Vermögen der Beschwerdeführerin (Bf) an und begründete dies wie folgt:

„Die sicherzustellenden Abgabenansprüche sind auf Grund folgender Sachverhalte entstanden und wurden wie folgt ermittelt:

Die Firma C-GmbH bietet in den Räumlichkeiten Adr, Interessierten die Möglichkeit zur Teilnahme an Pokerspielen in Turnierform und in Form von Cash Games an.

Dadurch wurden von der C-GmbH in den Anmeldezeiträume August und September 2016 Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG veranstaltet, die der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen. Durch die Durchführung dieser Pokerveranstaltungen wurde der Tatbestand, an den das Glücksspielgesetz die Steuerpflicht nach § 57 GSpG knüpft, verwirklicht.

Berechnung der Glücksspielabgabe:

Die voraussichtliche Höhe der Abgaben errechnet sich aus den von der Firma C-GmbH mittels Abgabenerklärung (GSp 50) selbst bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen.

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinbringung zu begegnen, kann die Abgabenbehörde nach Entstehung des Abgabenspruches (§ 4 BAO) bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) einen Sicherstellungsauftrag erlassen (§ 232 BAO).

Die Erschwerung der Einbringung der Abgabe(n) ist zu befürchten, weil der zu erwartende Abgabebetrag die Höhe des vorhandenen Vermögens und Einkommens der C-GmbH bei weitem übersteigt. Laut handelsrechtlicher Bilanz für das Jahr 2015 beträgt das Eigenkapital der Firma C-GmbH € 128.275, 59.

Aufgrund der vorgelegten Abgabenerklärung und der sich daraus errechneten Glücksspielabgabe ergibt sich, dass die voraussichtliche Abgabenschuld für die Monate August (€ 219.351,25) und September 2016 (€ 213.954, 65) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebes erheblich übersteigt. Bereits die voraussichtlichen Abgabebeträge für August und September 2016 - dabei bleibt die für Oktober 2016 zu erhebende Glücksspielabgabe außer Ansatz - liegt bei rd. 330% des handelsrechtlichen Eigenkapital (€ 128.275,29). Darüber hinaus unterblieb die Entrichtung der Glücksspielabgabe für die Zeiträume August 2016 und September 2016. Stattdessen wurde ein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gem. § 201 BAO mit € 0,- gestellt. Aufgrund dieses bisher gezeigten steuerlichen Verhaltens, in dem die abgabenrechtliche Pflicht zur Entrichtung der Glücksspielabgabe ignoriert wurde, und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Firma C-GmbH erscheint die Abgabeneinbringung gefährdet.

Bei der im Rahmen des § 20 BAO vorzunehmenden Ermessensübung wurde dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit gegenüber dem Grundsatz der Billigkeit der Vorzug gegeben. Dabei ist unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 232 BAO, dem öffentlichen Interesse zur Einbringung der Abgabe der Vorrang zu geben, die nur durch einen sofortigen Zugriff auf verwertbares Vermögen gesichert werden.“

Mit Eingabe vom 21.11.2016 erhob die Bf durch ihre Rechtsvertreterin Beschwerde und führte wie folgt aus:

„Der Bescheid wird dem vollen Umfang und Inhalt nach angefochten.

Die C-GmbH ("Beschwerdeführerin") betreibt am Standort in der Adr, ein nach den Bestimmungen der GewO angemeldetes Pokercasino, wofür sie eine aufrechte Gewerbeberechtigung besitzt. Nach ihrer Gewerbeberechtigung ist sie berechtigt, Poker und andere Kartenspiele ohne Bankhalter zu veranstalten und zu organisieren. Die angebotenen Spiele umfassen sowohl Poker Cash Games als auch Pokerturniere. Die Beschwerdeführerin nimmt an den Spielen selbst nicht teil und nimmt auch keine Einsätze entgegen.

Da dieses Angebot nach Ansicht des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG unterliegt, gibt die Beschwerdeführerin monatlich unter Verwendung des Formulars GSP 50 Bemessungsgrundlagen an. Diese Bekanntgaben verbindet sie mit Anträgen auf

Festsetzung der Glücksspielabgabe mit EUR 0,--, da sie die Auffassung vertritt, dass sie nicht der Glücksspielabgabepflicht unterliegt.

Auf Basis des Sicherstellungsauftrages und des Vollstreckungsauftrages, beide datiert mit 14.11.2016, wurde in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin am Abend des 14.11.2016 Exekution zur Sicherstellung geführt. Vor bzw. nach Abschluss der Amtshandlung wurde einem Angestellten der Beschwerdeführerin vom finanzbehördlichen Vollstrecker der Sicherstellungsauftrag, der Vollstreckungsauftrag sowie eine Quittung über die sichergestellten liquiden Mittel in Höhe von insgesamt EUR 20.960,-- übergeben.

Gegen den Bescheid über den Sicherstellungsauftrag ("bekämpfter Bescheid") richtet sich die vorliegende Beschwerde.

2. Begründung der Beschwerde

2.1 Vorbemerkung

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Dieser Sicherstellungsauftrag muss nicht nur den allgemeinen Bescheiderfordernissen entsprechen, sondern hat auch zwingend die folgenden Bestandteile zu enthalten (§ 232 Abs. 2 BAO):

die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;

die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;

den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;

die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Aus § 232 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nur dann rechtmäßig ist, wenn

der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen;

die betroffenen Abgaben noch nicht vollstreckbar sind; und

eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung dieser Abgaben droht (Ritz, BAO⁵ § 232 Rz 3 ff mwN).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen der Abgabenhörde (RAE, Rz 1566). Selbst wenn also die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO erfüllt sind, bedarf es zur rechtmäßigen Erlassung eines Sicherstellungsauftrages, dass das der Abgabenbehörde zukommende Ermessen tatsächlich in diese Sinne auszuüben ist.

2.2 Keine Verwirklichung des Abgabentatbestandes

Ein Sicherstellungsauftrag darf nur erlassen werden, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist diese Voraussetzung erfüllt, da sie in den Abgabenzeiträumen August und September 2016 Interessierten die Möglichkeit geboten hat, an Pokerspielen in Form von Cash Games und in Form von Turnieren teilzunehmen. Aus diesem Grund seien Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG veranstaltet worden, die nach § 57 Abs. 1 GSpG der Glücksspielabgabepflicht unterliegen (Seite 1 des bekämpften Bescheides).

Diese Interpretation der Abgabenhörde übersieht jedoch das Zusammenwirken von § 2 Abs. 4 GSpG mit der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG:

Nach § 2 Abs. 4 GSpG gelten Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind, als verbotene Ausspielungen. Gemäß § 60 Abs. 36 GSpG ist § 2 Abs. 4 GSpG auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechtigten Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, erst ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

§ 60 Abs. 36 GSpG kann auf zwei unterschiedliche Arten ausgelegt werden: Entweder dahingehend, dass gar keine Ausspielung vorliegt oder dahingehend, dass bloß keine verbotene Ausspielung vorliegt, Unabhängig von der gewählten Auslegung besteht im streifgegenständlichen Zeitraum jedenfalls keine Abgabepflicht:

2.2.1 Keine Ausspielung

Verboten ist eine Ausspielung, wenn weder eine Konzession noch eine Berechtigung noch eine Ausnahme nach dem GSpG vorliegt. Zweifellos liegt aufgrund der Übergangsbestimmung keine verbotene Ausspielung vor.

Eine erlaubte Ausspielung ist im Umkehrschluss eine Ausspielung, für die entweder eine Konzession oder eine Bewilligung erteilt oder die vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen ist. All dies trifft im vorliegenden Sachverhalt zweifellos nicht zu.

Das Angebot der Beschwerdeführerin ist daher weder eine erlaubte noch eine verbotene Ausspielung, womit also die einzig mögliche Schlussfolgerung ist, dass gar keine Ausspielung vorliegt.

Dieses Ergebnis ist nicht überraschend, kann dem Gesetzgeber doch nicht untersteilt werden, er wollte eine Übergangsregelung schaffen und diese gleichzeitig durch die Einführung einer Abgabepflicht für Pokersalons auf gewerberechtigter Grundlage unterminieren. Hätte der Gesetzgeber für die bestehenden frei gewerblichen

Pokersalons eine Abgabepflicht nach § 67 GSpG vorsehen wollen, dann hätte die Übergangsbestimmung keinen Sinn mehr gemacht.

Da der frei gewerbliche Unternehmer, der nicht Bankhalter ist, keine Einsätze entgegennimmt, kann er unmöglich den Pflichten nach den §§ 57-59 GSpG entsprechen. Es kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber den Fortbestand der "Pokersalons" bis 31.12.2019 erlauben und die Betreiber gleichzeitig mittels einer nicht erfüllbaren Abgabepflicht auf Einsätze zur Aufgabe zwingen wollte.

Eine gleichzeitige Anwendung und Nicht-Anwendung des GSpG, wie dies offenbar die Behörde unterstellt, wäre widersprüchlich.

Im Ergebnis hat die Auslegung, wonach überhaupt keine Ausspielung vorliegt, zur Konsequenz, dass eine Voraussetzung für eine Abgabepflicht - das Vorliegen einer Ausspielung - nach § 57 GSpG nicht gegeben ist und somit der Beschwerdeführerin auf Basis dieser Bestimmung keine Glücksspielabgaben vorgeschrieben werden können. Der Abgabentatbestand ist somit nicht erfüllt und eine zwingend erforderliche Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist nicht erfüllt.

2.2.2 Keine verbotene Ausspielung

Selbst wenn man § 2 Abs. 4 GSpG so interpretieren würde, dass bloß keine verbotene Ausspielung (sondern eine erlaubte Ausspielung) vorliege, bestünde keine Abgabepflicht, weil die Ausspielung entsprechend der Übergangsbestimmung jedenfalls nicht verboten ist, die Abgabepflicht aber zweifellos nur an verbotene Ausspielungen anknüpft.

Dies ergibt sich einerseits aus der Befreiungsbestimmung des §57 Abs. 6 GSpG, andererseits aber auch aus der Bestimmung betreffend den Abgabenschuldner (§ 59 Abs. 2 GSpG).

Nach § 57 Abs. 6 GSpG sind von der Glücksspielabgabe befreit:

1. Ausspielungen in konzessionierten Spielbanken;
2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung; sowie
3. Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

Konzessionsinhaber, Bewilligungsinhaber und die Ausnahmen vom Monopol sind daher von der Glücksspielabgabe befreit.

§ 2 Abs. 4 GSpG definiert den Begriff der verbotenen Ausspielungen als jene, für die weder eine Konzession noch eine Bewilligung noch eine Ausnahme nach § 4 GSpG besteht.

Aus § 57 Abs. 6 iZm § 2 Abs. 4 GSpG ergibt sich daher, dass nur verbotene Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen sollen.

Eine verbotene Ausspielung liegt aber im Beschwerdefall nach der Übergangsbestimmung zweifellos nicht vor. Somit unterliegt auch das Angebot der Beschwerdeführerin bis jedenfalls 31.12.2019 nicht der Abgabepflicht.

§ 59 Abs. 2 GSPG regelt, wer Abgabenschuldner ist:

"Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

der Konzessionär (§17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand."

Selbst wenn man also - was widersprüchlich wäre - von einer Abgabepflicht nach § 57 SpG ausginge, könnten der Beschwerdeführerin keine Abgaben vorgeschrieben werden, da sie nämlich nicht Abgabenschuldner ist. Abgabenschuldner einer Abgabe nach § 57 GSpG sind der Konzessionär oder der Bewilligungsinhaber oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses unter anderem der Veranstalter der Ausspielung.

Die Beschwerdeführerin ist unstrittig kein Konzessionär iSd §17 Abs. 5 GSpG und auch kein Bewilligungsinhaber iSd § 5 GSpG. Ihr fehlt aber auch kein Berechtigungsverhältnis, weil die Übergangsbestimmung es ihr ermöglicht, auf Basis ihrer gewerblichen Bewilligung bis 31.12.2019 ihre Pokersalons zu betreiben und sie somit eindeutig über eine Berechtigung verfügt.

Somit ist auch nach dieser Auslegung der Abgabentatbestand nicht erfüllt und eine zwingend erforderliche Voraussetzung für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist nicht erfüllt.

Aus diesem Grund hat die Beschwerdeführerin in ihren Meldungen beantragt, die Glücksspielabgabe mit EUR 0,- festzusetzen.

2.3 Rechtswidrige Auslegung von § 232 Abs. 1 BAO

Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgeblich ist (Ritz, BAO⁵ § 232 Rz 1 mwN).

Wie bereits unter Punkt 2.2 dargestellt, steht die Glücksspielabgabepflicht für Betreiber frei gewerblicher Pokersalons zumindest bis 31.12.2019 keinesfalls dem Grunde nach fest. Dies erklärt auch, warum der VwGH bis dato in keinem einzigen Fall die Glücksspielabgabepflicht für derartige Pokersalonbetreiber bejaht hat.

Selbst wenn die Abgabenbehörde ungeachtet dessen weiterhin die Meinung vertreten sollte, dass der Abgabenanspruch im Beschwerdefall dem Grunde nach feststeht, kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages für Abgabenansprüche in jeglicher (noch so absurder) Höhe erlauben wollte. Wäre dies zulässig, so könnte die Abgabenbehörde die Ausübung der der

Abgabe unterliegenden Tätigkeit bis zur Klärung der Abgabenschuld der Höhe und dem Grunde nach unmöglich machen. Dies soll an folgendem Beispiel veranschaulicht werden:

Angenommen ein Unternehmer mit einem Umsatz von EUR 500.000 erbringt im Inland zehn Leistungen, die der Umsatzsteuer in Höhe von 20% unterliegen. Wenn in einem derartigen Fall die Abgabenbehörde nun eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der Umsatzsteuer befürchtet, ist sie zwar berechtigt, Exekution zur Sicherstellung zu führen, da die Abgabenschuld dem Grunde nach für diese zehn Leistungen unstrittig feststeht. Dennoch kann sie nicht einfach davon ausgehen, in die Bemessungsgrundlage dieser zehn Leistungen seien Gegenleistungen im Wert von EUR 10 Mio. einzurechnen und somit bei einem Umsatz von EUR 500.000 einen Sicherstellungsauftrag für EUR 2 Mio. erlassen. Damit wäre die Tätigkeit bis zur endgültigen Feststellung des Abgabenanspruches nicht mehr möglich. So geht die Abgabenbehörde aber im vorliegenden Fall vor, indem sie sogar selbst außer Streit stellt, dass die Abgabe die Umsätze übersteigt, und deshalb unbezahlbar ist.

Diese Auslegung des § 232 Abs. 1 BAO gegen seinen Sinn und Zweck ist auch aus rechtsstaatlichen Gründen bedenklich. Denn Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages können vom Unternehmer nur verhindert werden, wenn er den nach Auffassung der Abgabenbehörde geschuldeten Betrag hinterlegt. Dies ist im oben genannten Beispiel - wie auch im Beschwerdefall - jedoch wirtschaftlich unmöglich, weil der von der Abgabenbehörde vermutete Abgabenbetrag den Umsatz des Unternehmers um ein Vielfaches übersteigt.

Auch die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Sicherstellungsauftrag in Verbindung mit einem Antrag auf Aufschiebung der Vollstreckung gemäß § 18 Z 1 AbgEO kann nicht sämtliche Sicherstellungsmaßnahmen verhindern. Denn wenn während einer nächtlichen Razzia Vollstreckung zur Sicherstellung geführt wird, folgt der finanzbehördliche Vollstrecker den Sicherstellungsauftrag erst unmittelbar vor der Sicherstellung aus und in diesem Zeitpunkt kann naturgemäß noch kein Rechtsmittel gegen den Sicherstellungsauftrag verfasst sein, weshalb auch die Aufschiebung der Vollstreckung nicht beantragt werden kann.

Mit diesem Vorgehen gefährdet die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin in ihrer wirtschaftlichen Existenz und unterläuft das Prinzip des effektiven Rechtsschutzes.

Die Interpretation der Abgabenbehörde, wonach sie bei der Bestimmung des Abgabebetrag, welcher sichergestellt werden soll, vollkommen ungebunden sei, impliziert auch, dass die Abgabenbehörde willkürlich darüber entscheidet, ob eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe droht. Indem sie nämlich den Abgabebetrag beliebig hoch ansetzen kann, beeinflusst sie maßgeblich, ob die Einbringung der Abgabe gefährdet oder erschwert scheint, da im Zuge dieser Beurteilung die Abgabenschuld mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmers verglichen wird.

So hat die Abgabenbehörde auch im Beschwerdefall die ihrer Ansicht nach voraussichtliche Abgabenschuld für die Monate August und September 2016 in Höhe von insgesamt EUR 433.305,90 dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beschwerdeführerin in Höhe von EUR 128.275,29 gegenübergestellt und daraus geschlossen, dass die voraussichtliche Abgabenschuld die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin übersteige und somit die Einbringlichkeit gefährdet sei (Seite 2 des bekämpften Bescheides).

Im Ergebnis bedeutet dies, dass selbst wenn der Abgabenanspruch dem Grunde nach feststünde, § 232 Abs. 1 BAO aus teleologischen und verfassungsrechtlichen Gründen nicht dahingehend ausgelegt werden kann, dass die Abgabenbehörde willkürlich die Abgabenschuldigkeit in einer Höhe annehmen darf, die zwangsläufig zur Bejahung der Gefährdung der Einbringlichkeit führt.

2.4 Rechtswidrige Ermessensübung

Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 BAO erfüllt sind, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob ein Sicherstellungsauftrag zu erlassen ist (RAE, Rz 1566).

Wie das Ermessen auszuüben ist, richtet sich nach § 20 BAO: Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ermessen bedeutet somit nicht Ungebundenheit, sondern muss im Sinne des Gesetzes ausgeübt werden. Hinsichtlich der Kriterien verweist § 20 BAO auf die Ermessensbestimmung selbst ("Grenzen, die das Gesetz dem Ermessen zieht"). Allerdings legen die meisten Bestimmungen im Steuerrecht - wie auch § 232 BAO - diese Kriterien nicht eigens fest. Die Kriterien der betreffenden Bestimmung erschließen sich dann nur aus dem Zweck der Norm (Ritz, BAO⁵ § 20 Rz 5).

Der Zweck des § 232 BAO besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung eine Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgeblich ist (Ritz, BAO⁵ § 232 Rz 1 mwN).

Billigkeit bedeutet die Berücksichtigung der Interessen des Steuerpflichtigen. Zweckmäßigkeit bedeutet die Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben (VwGH 11.2.1995, 1487/64; Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ Rz 33).

Dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages und die auf dessen Basis durchzuführende Exekution zur Sicherstellung nicht im Interesse des Steuerpflichtigen liegen, ist evident. Darüber hinaus übersteigt auch der Betrag, der hinterlegt werden

müsste, damit Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Sicherstellungsmaßnahmen aufgehoben werden, nicht nur - wie auch die Abgabenbehörde festgestellt hat - das handelsrechtliche Eigenkapital, sondern auch die generierten Umsätze der Beschwerdeführerin.

Das Vorgehen der Abgabenbehörde ist aber auch nicht zweckmäßig, da sie damit lediglich erreicht, dass die Beschwerdeführerin wegen der Exekutionsmaßnahmen ihren Betrieb nicht weiter aufrechterhalten und somit in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen kann, im Ergebnis erhält somit die Abgabenbehörde durch die Exekutionsmaßnahmen nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld und vergibt zudem die Chance auf zukünftige Abgabenzahlungen durch die Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin stellt daher den Antrag, der Beschwerde stattzugeben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.1.2017 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Ad 2.3. und 2.4. der Beschwerde:

Im Zeitraum zwischen der Entstehung des Abgabensanspruches (§ 4 BAO) und dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) kann die Abgabenbehörde, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen, einen Sicherstellungsauftrag erlassen.

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen Sicherstellungsauftrag hat sich auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides, mit dem die Sicherstellung angeordnet wurde, dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0036).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt zunächst die Verwirklichung jenes Tatbestandes voraus, an den die Abgabepflicht geknüpft ist.

Eine Sicherstellung ist kein abschließender Sachbescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende "Sofortmaßnahme", die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre.

Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind (VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages setzt somit die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabensanspruches sowie die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Dabei ist nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabensanspruches und dessen Höhe gegeben sind. Ob der Abgabenspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; Ritz, BAO⁵, § 232 TZ 8 mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056). Diese Frage bleibt dem Abgabensfestsetzungsverfahren vorbehalten.

Die Auslegung der Beschwerdeführerin (Bf.) des § 232 BAO widerspricht dem Wesen und Sinn des Sicherstellungsverfahrens, welches - wie ebenfalls bereits oben erläutert - dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld im Wege einer "Sofortmaßnahme" Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (vgl. u.a. BFG vom 22.12.2016, RV/5100424/2013).

Das der Abgabenbehörde eingeräumte Ermessen erfordert gemäß § 20 BAO die Beachtung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Bei der Ermessensübung sind demnach berechnete Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben erhellt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann.

Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0131; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042). Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabensanspruches, der dargestellten wirtschaftlichen Situation der GmbH und der aufgrund des Sicherstellungsauftrages im Zuge der Pfändung eines Guthabens am Abgabenkonto der Gesellschaft erlangten Sicherheit kann von einem derartigen Ausnahmefall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gerechtfertigt erscheinen ließe, keine Rede

sein. Mit dieser Sofortmaßnahme konnte zumindest ein Teil des Abgabeananspruches gesichert werden.

Der Abgabeananspruch ist eindeutig durch Rechtsprechung bestätigt (siehe unten). Die Bekanntgabe der Höhe der Glücksspielabgabe erfolgte durch die Abgabenschuldnerin selbst.

Der Sicherstellungsauftrag erfolgte daher zu Recht.

Ad 2.1. und 2.2. der Beschwerde:

Auch wenn nach dem oben ausgeführten - die Frage, ob der Abgabeananspruch tatsächlich entstanden ist, nicht im in einem Sicherstellungsverfahren sondern im Abgabefestsetzungsverfahren zu entscheiden ist - wird auf das Vorbringen der Bf. zur Glücksspielabgabe wie folgt repliziert:

Entstehung des Abgabeanpruches:

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es sei kein Abgabentatbestand im gegenständlichen Fall verwirklicht worden, widerspricht der klaren ständigen Rechtsprechung zu Poker. Es wird betreffend sämtlicher Punkte auf die ständige Rechtsprechung des UFS bzw. BFG (UFS Wien vom 05.04.2007, RV/1666-W/06, RV/1665-W/06, RV/1338-W/05, RV/0031-W/02, RV/1669-W/06, RV/1668-W/06, RV/1667-W/06, RV/1664-W/06, RV/1663-W/06; UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS Wien vom 24.07.2007, RV/0369-W/02, RV/0036-W/02; UFS Innsbruck vom 13.05.2011, RV/0499-I/10; UFS Innsbruck vom 11.05.2011, RV/0500-I/10; UFS Wien vom 07.10.2011, RV/0743-W/11; UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11; BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012; BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011; BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012 und BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010) sowie die Rechtsprechung des VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, vom 26.2.2014, B 58-62/2014, und vom 19.2.2015, E 293/2015, und vom 15. Oktober 2016, G 103-104/2016 verwiesen.

Auch die Argumentation betreffend der neuen Übergangsbestimmung (§ 60 Abs. 36 GSpG) geht ins Leere, da diese Bestimmung - so wie auch die Vorgängerbestimmung, siehe dazu BFG v. 18.12.2014, RV/7103332/2011 - keine abgabenrechtlichen Anordnungen enthält.

§ 60 Abs. 36 GSpG lautet: § 2 Abs. 4 ist auf Pokerangebote auf Grundlage einer gewerberechlichen Bewilligung, die zum 31. Dezember 2012 aufrecht war, ab 1. Jänner 2020 anzuwenden.

So kann den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl 115/2016 eindeutig entnommen werden, dass es sich hierbei wiederum lediglich um eine ordnungspolitische Bestimmung handelt.

Mit § 60 Abs. 36 wird eine gesetzliche Regelung des rechtlichen Schicksals von gewissen gewerberechlichen Bewilligungen in der Form getroffen, dass ex lege in Bescheide bzw. bestehende Rechte von Bewilligungsinhabern unmittelbar eingegriffen wird. Diese Rechte erlöschen mit Ablauf der gewerberechlichen Bewilligung, spätestens jedoch mit

Ablauf des 31. Dezember 2019; der Betrieb solcher Pokerangebote stellt sodann eine verbotene Ausspielung iSd § 2 Abs. 4 dar. Da auf Grund der höchstgerichtlichen Judikatur für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz besteht (VfGH 27. Juni 2013, G 26/2013, G 90/2012), ist bei einem solchen Verbot eine Übergangszeit vorzusehen.

Eine abgabenrechtliche Übergangsbestimmung wurde nicht erlassen. Es liegt daher, so wie nach der alten Ende 2012 ausgelaufenen Übergangsbestimmung, sowie nach der Übergangsbestimmung in der Fassung BGBl 13/2014, lediglich keine verbotene Ausspielung vor.

Es wird somit nicht ausgesagt, dass keine Ausspielung vorliegt und auch nicht, dass das gesamte Glücksspielgesetz und die Abgabenbestimmungen nicht auf die Poker-Casinos anwendbar sind und auch nicht, dass diese Unternehmen dadurch eine Bewilligung im Sinne des Glücksspielgesetzes haben. Durch die Übergangsbestimmung wird die Anwendung des § 2 GSpG in der Fassung BGBl I 54/2010 nicht ausgeschlossen.

Das Glücksspielgesetz besteht aus Monopolbestimmungen und Abgabenbestimmungen. Ausnahmen vom Monopol sind in den Monopolbestimmungen geregelt und Abgabenbefreiungen in den Abgabenbestimmungen.

§ 57 Abs. 6 GSpG enthält keine Befreiungen für Pokersalons, so sind diese auch nicht befreit. Die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG bezieht sich nur auf eine Monopolbestimmung (§ 2 GSpG) und es wird keinerlei Bezug auf eine Abgabenbestimmung genommen.

Die Übergangsbestimmung sagt aber keinesfalls aus, dass dann überhaupt keine Ausspielung vorliegt, sondern lediglich keine verbotene Ausspielung (Betonung liegt auf „verbotene“).

Wenn die Bf. vorbringt, dass keine Ausspielung vorliege, weil aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 36 GSpG weder eine erlaubte, noch eine verbotene Ausspielung vorliege und daher gar keine Ausspielung vorliege, wird dem entgegengehalten, dass gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Ausspielungen Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler oder andere eine Vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

Bereits nach alter Rechtslage war der Unternehmerbegriff bei den Pokercasinobetrieben gegeben. Mit der Glücksspielgesetznovelle 1996 wurde Abs. 4 des § 2 GSpG neu geschaffen. Mit dieser Novelle wurde der Begriff der Ausspielung und vor allem auch der des veranstaltenden Unternehmers (Veranstalters) klarer formuliert.

Bereits im Zuge dieser Änderung des Glücksspielgesetzes, BGBl I 747/1996, hat der Gesetzgeber der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Rechnung getragen, die wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung

nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof angenommen, dass es gleichgültig ist, wem gegenüber der Spieler die vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, und dass auch nicht erforderlich ist, dass die Leistung des Spielers dem Unternehmer (Veranstalter) zufließen muss (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; 23.12.1991, 88/17/0010).

Den erläuternden Bemerkungen ist weiters zu entnehmen, dass eine Ausspielung jedenfalls auch dann vorliegt, wenn die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung von einem Unternehmer organisiert wird. Den Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP kann entnommen werden, dass auch der Unternehmensbegriff gegeben ist, wenn mehrere vom Unternehmer unabhängige Spieler gegeneinander spielen und Gewinn und Verlust nur zwischen den Spielern auftritt, das Spiel aber von einem Unternehmer (Veranstalter) organisiert (beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten oder durch Festlegung der Spielregeln bzw. Entscheidung von Zweifelsfällen) wird; (vgl. hierzu Foregger-Serini zu § 168 StGB [„Veranstalten heißt, einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel zu geben“] sowie Erlacher zu §§ 2 und 4 GSpG).

Unternehmer iSd Gesetzes ist jemand, der selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des GSpG ist der Begriff „Unternehmer“ in § 2 Abs. 2 GSpG weit gefasst. Zielsetzung des GSpG ist es, das Glücksspiel wegen der Spielsucht und Kriminalitätsrisiken in kontrollierte, mit Spielerschutzmaßnahmen umfangreich abgesicherte und aufsichtsrechtlich überwachte Bahnen im konzessionierten Bereich zu lenken. Die Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 25.7.1990, 86/17/0062) hat diese weite Auslegung erläutert, dass es dem Gesetzgeber darauf nicht ankommt, ob eine unternehmerische, auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtete Tätigkeit vorliegt. Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmers (Veranstalters) ist sohin nicht erforderlich. Unternehmer ist demnach, wer nachhaltig (dh mit Wiederholungsabsicht) zur Erzielung von Einnahmen handelt. Wird eine Ausspielung entgegen den Vorschriften des GSpG ohne aufrechte Konzession des Bundesministers für Finanzen durchgeführt, liegt grundsätzlich eine Verwaltungsübertretung gemäß § 52 Abs. 1 Z 1 GSpG vor.

Erforderlich für den Ausspielungsbegriff ist weiters, dass bei dem unternehmerischen Glücksspiel vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn). Nunmehr geht eindeutig aus der gesetzlichen Formulierung hervor, was der VwGH in seiner bisherigen Judikatur wiederholt ausgesprochen hat, dass der Unternehmer die Gegenleistung nicht selbst erbringen muss, sondern dass es ausreichend ist, dass den Leistungen der Spieler im Gewinnfall eine Gegenleistung gegenübersteht. Es ist ausreichend, wenn vom Unternehmer (Veranstalter)

oder von einem Dritten lediglich „die Möglichkeit zur Erlangung der Gegenleistung“ organisiert oder angeboten wird. Auch in diesem Fall liegt eine Ausspielung vor.

Im gegenständlichen Fall ist die Bf. eindeutig Unternehmerin iSd § 2 GSpG, weil sie interessierten Personen in ihrer Einrichtung, einem Pokercasino, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenspokerspielen in Form des Cashgame oder in Turnierform teilzunehmen. Es liegt eine Ausspielung vor. Damit ist auch steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht.

Verbotene Ausspielung

Die Aussage, dass der Glücksspielabgabe lediglich verbotene Ausspielungen unterliegen, ist schlichtweg falsch. Weder § 57 GSpG noch § 58 GSpG knüpfen an verbotene Ausspielungen an. § 57 und § 58 Abs. 1 zweiter Teilsatz und Abs. 2 GSpG besteuern Ausspielungen an sich. Unter § 57 Abs. 1 GSpG sind auch die Lotterien des Konzessionärs nach § 17 Abs. 6 GSpG zu subsumieren.

Wie die Bf. zu dem Schluss kommt, die Glücksspielabgabe umfasse nur verbotene Ausspielungen ist nicht nachvollziehbar.

Abgabenschuldner

Wenn die Bf. vorbringt, sie sei nicht Abgabenschuldnerin, da ihr Fall unter keinen der Tatbestände des § 59 GSpG zu subsumieren sei, wird dem entgegengehalten, dass sie Abgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG ist.

Bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 GSpG ist der Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) der Abgabenschuldner.

Fehlt ein Berechtigungsverhältnis, sind der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5), sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand Abgabenschuldner.

§ 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG dehnt den Begriff des Abgabenschuldners für den konzessions- bzw. bewilligungslosen Bereich auf mehrere Personen aus, die dann als Gesamtschuldner für die Abgabe herangezogen werden können.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass § 59 Abs. 2 GSpG als Abgabenschuldner den Konzessionär (§ 17 Abs. 6 GSpG) und den Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) sowie unter anderem den Veranstalter einer Ausspielung nenne, wobei letztes jene Fälle betreffe, in denen ein Berechtigungsverhältnis fehle.

Da die Beschwerdeführerin weder eine Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG hat, noch Inhaberin einer Bewilligung nach § 5 GSpG ist, liege es daher auf der Hand, dass § 59 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich GSpG daher nicht anwendbar sei. Darüber hinaus falle die Beschwerdeführerin auch nicht unter § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG, der ausdrücklich auf das "Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses" abstelle, da sie in Bezug auf die von ihr ausgeübte Tätigkeit aufrechte Gewerbeberechtigungen halte.

Dem ist zu entgegen, dass ein Berechtigungsverhältnis im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG im Hinblick auf die nachfolgende Aufzählung - Konzessionär bzw. Bewilligungsinhaber - und aus der Gesetzessystematik so zu verstehen ist, dass hierunter lediglich der Konzessionär gemäß § 28 GSpG und der Bewilligungsinhaber gemäß § 5 GSpG fallen. Enthält ein Gesetz keine Definition eines Begriffes, so ist der Begriff nach dem Gesetz auszulegen in dem der Begriff steht.

Eine Gewerbeberechtigung ist keine Berechtigung im Sinne des § 59 Abs. 2 GSpG. Auch die Übergangsbestimmung an sich vermittelt kein Berechtigungsverhältnis, es besteht ein Unterschied zwischen dem Nichtvorliegen einer verbotenen Ausspielung durch (vorübergehende) „Pardonierung“ in einer Übergangsbestimmung und des Besitzes eines Berechtigungsverhältnisses nach dem Glücksspielgesetz.

Im gegenständlichen Fall liegt daher kein Berechtigungsverhältnis vor. Für die Beurteilung, wer Abgabenschuldner ist, ist daher § 59 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG die anzuwendende Bestimmung.

Exorbitante Besteuerung

Wenn die Bf. vorbringt, dass es sich bei der Besteuerung von Poker um eine exorbitant hohe Besteuerung handelt, wird dem entgegengehalten, dass in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem es auch um Poker in Cash-Game- und Turnierform ging, der VfGH mit Beschluss vom 19.02.2015, E 293/2015, die Behandlung aufgrund von Aussichtslosigkeit abgelehnt hat, wörtlich: „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs 2 GSpG, sowie die Bestimmungen über die Glücksspielabgaben in den §§ 57 bis 59 GSpG behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat: Es liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19,767/2013). Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (vgl. VfSlg. 10.001/1984, 10.365/1985, 11.143/1986, 11.615/1988 uva; vgl. auch VfSlg. 15.432/1999, 16.585/2002, 16.740/2002, 16.923/2003).“

Dieser Beschluss des VfGH bestätigte auch die bisherige Linie des VfGH zur Vorgängerbestimmung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG.

Im Übrigen erfolgte die Bekanntgabe der Höhe der Glücksspielabgabe durch die Abgabenschuldnerin selbst.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Mit Vorlageantrag vom 13.2.2017 beantragte die Bf durch ihre Rechtsvertreterin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, stellte nach Darlegung der Zulässigkeit und Rechtzeitigkeit die bereits in der Beschwerde vom 21.11.2016 vorgebrachten Argumente, die gegen die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsauftrages sprächen, noch einmal verkürzt dar und verwies für eine ausführlichere Erläuterung der Argumente auf die Beschwerde.

Ergänzend führte die Bf, um den Ausführungen der belangten Behörde entgegenzutreten, im Wesentlichen Folgendes aus:

„Nach Ansicht der belangten Behörde wurde der Abgabentatbestand erfüllt. Sie begründet dies im Wesentlichen unter Verweis auf Rechtsprechung des UFS/BFG und des VfGH (Seite 3 und 6 des bekämpften Bescheides). Die zitierten Entscheidungen vermögen jedoch aus folgenden Gründen die Entstehung des Abgabensanspruches nicht zu belegen:

Die von der belangten Behörden ins Treffen geführten Entscheidungen des UFS, die vor dem Jahr 2011 ergingen, sind jedenfalls irrelevant, da die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben nach § 57 GSpG erst mit 1.1.2011 in Kraft trat.

Sofern Entscheidungen des UFS/BFG die Glücksspielabgabepflicht von frei gewerblichen Pokersalons zum Gegenstand haben, übersieht die belangte Behörde, dass die Abgabepflicht bis dato in keinem einzigen Fall vom VwGH bestätigt wurde. Beschwerden und Revisionen betreffend diese Frage sind beim VwGH anhängig. Dies ist auch der Grund dafür, warum die Abgabenbehörde in dem bekämpften Bescheid kein einziges Erkenntnis des VwGH betreffend Glücksspielabgaben ins Treffen führen kann.

Dass der VfGH in manchen Fällen Beschwerden betreffend diese Thematik ablehnte, lässt nicht den Umkehrschluss zu, dass die Glücksspielabgabepflicht für frei gewerbliche Pokersalons bestätigt ist. Vielmehr belegen die Ablehnungen lediglich, dass von den Beschwerdeführern bis dato geltend gemachte Bedenken nach Ansicht des VfGH nicht in die verfassungsrechtliche Sphäre reichten, sondern nach Ansicht des VfGH eine - allenfalls grob - unrichtige Anwendung des einfachen Gesetzes vorliege.

Wenn die belangte Behörde argumentiert, dass die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages lediglich "die Wahrscheinlichkeit der Entstehung eines noch nicht vollstreckbaren Abgabensanspruches" voraussetze (Seite 2 des bekämpften Bescheides), negiert sie den Wortlaut des § 232 Abs. 1 BAO. In dieser Bestimmung ist nämlich von der Verwirklichung des Abgabentatbestandes und nicht von einer wahrscheinlichen Verwirklichung des Abgabentatbestandes die Rede.

In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass die Abgabenbehörde die Aussetzung der Einhebung einer Abgabe nach §212a BAO, sohin eines Instruments, welches den effektiven Rechtsschutzes gewährleisten soll, nicht verweigert werden darf, wenn der Abgabensanspruch aus Mangel an höchstgerichtlicher Rechtsprechung nicht feststeht (Althuber, § 212a Abs 2 lit a BAO - Erfolgsaussichten der Bescheidbeschwerde, ÖStZ 2016, 673 [674]). Mit anderen Worten dürfen Einbringungsmaßnahmen im Hinblick auf eine bestimmte Abgabe (bei Erhebung eines Rechtsmittels in Verbindung mit einem

Antrag auf Aussetzung der Einhebung) nur eingeleitet oder fortgesetzt werden, wenn der Abgabensanspruch nach höchstgerichtlicher Judikatur rechtmäßig ist.

Die gleichen Maßstäbe müssen auch im Fall der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gelten.

Für den Abgabepflichtigen macht es keinen Unterschied, ob sein Unternehmen durch Einbringungsmaßnahmen infolge der Abweisung der Aussetzung der Einhebung oder durch Exekution zur Sicherstellung einer nicht feststehenden Abgabenschuld wirtschaftlich ruiniert wird.

Wie bereits oben unter Punkt 4.2 dargelegt, wurde die Glücksspielabgabepflicht für frei gewerbliche Pokersalons bis dato in keinem einzigen Fall vom VwGH bestätigt. Daher hätte der Sicherstellungsauftrag nicht erlassen werden dürfen.

Die Beschwerdeführerin stellt daher den Antrag gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht; und den Antrag, der Beschwerde stattzugeben und den Sicherstellungsauftrag ersatzlos aufzuheben.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

Gemäß § 232 Abs. 2 BAO hat der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Das Glücksspielgesetz normiert auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Fall relevant):

*§ 1 (1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.
(2) Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt,*

aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

§ 2 (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

1. die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht und
2. bei denen Spieler oder andere eine vermögenswerte Leistung in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen (Einsatz) und
3. bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung in Aussicht gestellt wird (Gewinn).

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein. Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

§ 57 (1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

§ 59. (1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabspflicht gemäß § 57:

der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabspflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der

Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

- (4) Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand*
- a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;*
 - b) bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomatenumsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5).*
- (5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.*

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung oder wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabensanspruch tatsächlich entstanden ist, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (VwGH 04.06.2009, 2007/13/0056).

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages gemäß § 232 BAO hat somit zwei wesentliche Voraussetzungen:

Tatbestandsverwirklichung

Sicherstellungsaufträge (§ 232 BAO) setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der herrschenden Ansicht mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenspruches

gleichgesetzt. Dafür spricht, dass § 232 erster Satz BAO dieselbe Wortfolge wie § 4 Abs. 1 verwendet. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht von dieser Gleichsetzung aus (Ritz, BAO⁵, § 232 Tz 3 mit zahlreichen Literaturnachweisen und Hinweis auf VwGH 26.11.2002, 99/15/0076).

Das Gericht geht entsprechend der Begründung des angefochtenen Bescheides davon aus, dass die Bf in den Räumlichkeiten Adr, Interessierten die Möglichkeit zur Teilnahme an Pokerspielen in Turnierform und in Form von Cash Games anbietet, wodurch in den Anmeldezeiträume August und September 2016 Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG veranstaltet wurden, die der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen.

Die Möglichkeit der Entstehung der Abgabenansprüche wurde von der Bf auch insofern bestätigt, als sie aus Vorsichtsgründen und zur Einhaltung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten mit Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO der Glücksspielabgabe vom 14.09.2015 für den Monat August 2016 Einsätze iSd § 57 Abs 1 GSpG (Cashgames) in Höhe von € 1.321.114,29 und in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistungen iSd § 57 Abs 1 GSpG (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) (Turniere) in Höhe von € 49.831,00 und mit Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO der Glücksspielabgabe vom 13.10.2016 für den Monat September 2016 Einsätze iSd § 57 Abs. 1 GSpG (Cashgames:) in Höhe von € 1.267.828,57 und in Aussicht gestellte vermögenswerte Leistungen iSd § 57 Abs 1 GSpG (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) (Turniere) in Höhe von € 69.388,00 als mögliche Bemessungsgrundlagen bekannt gab.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid somit eingehend und schlüssig die Gründe dargelegt, die für das Entstehen der gegenständlichen Abgabenansprüche auf Grund dieser Feststellungen sprechen. Auch die angenommene Höhe der Abgabenansprüche wurde nachvollziehbar und plausibel dargestellt, indem auf die mittels Abgabenerklärung selbst bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen verwiesen wird.

Die Abgabenansprüche wurden mit Bescheiden vom 22.06.2018 auch in der sichergestellten Höhe festgesetzt, sodass das Sicherungsverfahren ohnehin bereits nach Ausstellen eines Rückstandsausweises ipso iure in das Verfahren zur Einbringung übergang (Liebeg, AbgEO § 78 TZ 21).

Ob durch die Durchführung dieser Pokerveranstaltungen der Tatbestand, an den das Glücksspielgesetz die Steuerpflicht nach § 57 GSpG knüpft, tatsächlich verwirklicht wurde, ist in einem Sicherstellungsverfahren nicht zu entscheiden (vgl. VwGH 10.7.1996, 92/15/0115; VwGH 30.10.2001, 96/14/0170; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0063; Ritz, BAO⁵, § 232 Tz 8 mit weiteren Hinweisen auf VwGH 4.6.2008, 2005/13/0041; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0204; VwGH 4.6.2009, 2007/13/0056), daher gehen die Einwendungen der Bf, wonach die angebotenen Spiele nicht der Glücksspielabgabenpflicht unterlägen, ins Leere. Die Klärung dieser Frage bleibt dem Abgabefestsetzungsverfahren vorbehalten. Damit ist diesem Beschwerdevorbringen nicht zu folgen.

Zudem wurde die Glücksspielabgabepflicht von frei gewerblichen Pokersalons mittlerweile auch bestätigt, da die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, mit Erkenntnis des VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, als unbegründet abgewiesen wurde.

Demnach bot nach den Feststellungen im Erkenntnis des BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, die Revisionswerberin in den von ihr betriebenen Kartencasinos als Veranstalterin interessierten Personen die Möglichkeit, zusammen mit anderen Besuchern organisierte Kartenspiele mit Geldeinsätzen zu spielen. Damit liegen auch Ausspielungen im Sinn des § 2 Abs. 1 GSpG vor, welche Glücksspiele sind, die ein Unternehmer veranstaltet, organisiert, anbietet oder zugänglich macht, und bei denen Spieler eine vermögenswerte Leistung in Form eines Geldeinsatzes erbringen, sowie bei denen vom Unternehmer, von Spielern oder von anderen eine vermögenswerte Leistung (Gewinn) in Aussicht gestellt wird.

Diese Ausspielungen unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 % vom Einsatz.

Die Revision gegen das Erkenntnis des BFG vom 10.06.2016, RV/7101758/2012, wurde mit Beschluss des VwGH vom 27.03.2018, Ro 2017/17/0025, Ro 2017/17/0029, zurückgewiesen, da der Verwaltungsgerichtshof sich schon in seinem Erkenntnis vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 ausführlich mit der Frage der Abgabepflicht gewerberechtlich erlaubter Pokersalons gemäß § 57 GSpG für die in deren Pokersalons abgehaltenen Pokerspiele auseinandergesetzt hat und die gemäß § 57 Abs. 1 iVm § 59 GSpG festgesetzten Glücksspielabgaben als rechtmäßig erkannt.

Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint. Solche Umstände liegen nach der Judikatur vor allem vor bei drohenden Insolvenzverfahren, Exekutionsführung von dritter Seite, Verhalten, das die tatsächlichen Verhältnisse verschleiert, unerklärlichen Transferierungen, bewusst unklaren Gestaltungen, beharrlicher Vernachlässigung abgabenrechtlicher Pflichten, Vermögensverschiebung ins Ausland bzw. an Verwandte oder dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung.

Die objektive Gefährdung reicht für eine Sicherungsexekution aus. Es genügt, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass die Verhältnisse eine Gefährdung der Einbringung der anfallenden Abgaben mit sich bringen. Die Erschwerung der Einbringung wurde von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid damit begründet, dass der zu erwartende Abgabebetrag in keinem Verhältnis zur konkret anhand des Eigenkapitals der Firma von € 128.275, 59 festgestellten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Betriebes der Bf steht.

Den konkreten und nachvollziehbaren Feststellungen der belangten Behörde ist die Bf nicht entgegen getreten, sodass von der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgaben auszugehen ist.

Sofern die Bf dem entgegen hält, dass § 232 Abs. 1 BAO aus teleologischen und verfassungsrechtlichen Gründen nicht dahingehend ausgelegt werden könne, dass die Abgabenbehörde willkürlich die Abgabenschuldigkeit in einer Höhe annehmen dürfe, die zwangsläufig zur Bejahung der Gefährdung der Einbringlichkeit führe, ist auf die Bekanntgabe der Bemessungsgrundlage durch die Bf zu verweisen, sodass von einer willkürlichen Annahme der Abgabenbehörde keine Rede sein kann.

Die Befürchtung, dass mit dem Vorgehen der Abgabenbehörde lediglich erreicht werde, dass die Bf wegen der Exekutionsmaßnahmen ihren Betrieb nicht weiter aufrechterhalten und somit in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen könne, sodass die Abgabenbehörde nur einen Bruchteil der von ihr angenommenen Abgabenschuld erhalte und zudem die Chance auf zukünftige Abgabenzahlungen durch die Bf vererbe, vermag eine rechtswidrige Ermessensübung schon deshalb nicht darzulegen, weil die Bf laut Aktenlage (Festsetzung der Glücksspielabgabe bis April 2018) ihren Betrieb tatsächlich weiter aufrecht erhalten konnte.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtmäßig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. Oktober 2018

