

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch in der Beschwerdesache Bf., (Bf.) vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 23.03.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.02.2016, E E, betreffend Widerruf der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28.9.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Am 16.2.2016 erließ das Finanzamt für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel einen Bescheid über den Widerruf einer Aussetzung der Einhebung gem. §§ 294 BAO iVm 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO und widerrief die mit Bescheid vom 01.12.2011 bewilligte Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a Bundesabgabenordnung (BAO) für die Gebühren aus dem Glücksspielmonopol für die Zeiträume 07-12/2010, Glücksspielabgabe Zeiträume 01/2011 - 03/2011 und Säumniszuschläge 2011.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Die Aussetzung kann auch durch einen Widerruf (§ 294 BAO) enden (§ 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO). Gemäß § 294 Abs. 1 BAO kann eine Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde erfolgen, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind.

Ein Widerruf kommt daher in Betracht, wenn eine Aussetzung der Einhebung bewilligt wurde, weil die Berufung/Beschwerde zunächst nicht offenkundig erfolglos erschien, aber in weiterer Folge die den Gegenstand des Berufungs-/Beschwerdebegehrens bildende Rechtsfrage zwischenzeitig durch ein in einem anderen Verfahren ergangenes, den Standpunkt der Abgabenbehörde bestätigendes, höchstgerichtliches Erkenntnis nicht mehr als echt strittig bezeichnet werden kann und die Beschwerde deshalb nunmehr wenig erfolgsversprechend erscheint.

Im gegenständlichen Fall haben sich die tatsächlichen Verhältnisse, die ursprünglich zu einer Aussetzung geführt haben (die Berufung war nicht offenkundig erfolglos), geändert. Die Änderung der Verhältnisse ist eingetreten, da die Rechtsfrage durch die Erkenntnisse des BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012, vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, und den Beschluss des VfGH vom 19.2.2015, E 293/2015, derart geklärt wurde, dass von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, 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.

Das Finanzamt geht bei der Ermessensübung vom Gesetzessinn des § 212a iVm § 294 BAO aus, der darin zu erblicken ist, dass im Rahmen des § 212a iVm § 294 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (nur Gewährung der Begünstigung der Aussetzung der Einhebung bei Vorliegen der Voraussetzungen, Änderung der tatsächlichen Verhältnisse) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt.

Hiebei wurde abgewogen, dass im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgabe (Zweckmäßigkeitsgründe) gegenüber dem Interesse des Abgabepflichtigen überwiegt, wobei auch davon auszugehen ist, dass gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig erfasst werden."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 21.3.2016 mit folgendem Inhalt:

"In umseits bezeichneter Rechtssache hat die Beschwerdeführerin WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, zur Vertretung beauftragt und bevollmächtigt. Es wird daher ersucht, sämtliche Schriftstücke zu Händen der ausgewiesenen Rechtsvertreterin zuzustellen.

Gegen den Bescheid des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.2.2016, zugestellt am 22.2.2016, betreffend den Widerruf einer Aussetzung der Einhebung gemäß § 294 BAO iVm § 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO für die i) Gebühren aus dem Glücksspielmonopol (07-12/2010), ii) Glücksspielabgaben (01/2011-03/2011) und iii) Säumniszuschläge (2011) erhebt die M, als Rechtsnachfolgerin der KG, binnen offener Frist nachstehende BESCHWERDE.

Der Bescheid wird dem vollen Umfang und Inhalt nach angefochten.

1. SACHVERHALT UND VERFAHRENSGANG

Da der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensgang dem Grunde nach weitgehend unstrittig sein dürften, werden im Folgenden nur die wesentlichen Sachverhaltselemente und Verfahrensschritte dargestellt. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Berufung gegen die Festsetzung dieser Abgaben vom 17.10.2011 verwiesen (Seiten 5 bis 8).

In dem für die Beschwerde relevanten Zeitraum betrieb die M ("M1" oder "Beschwerdeführerin") bzw die KG als ihre Rechtsvorgängerin, ein nach den Bestimmungen der GewO angemeldetes Pokercasino, wofür sie eine aufrechte Gewerbeberechtigung besaß. Nach ihrer Gewerbeberechtigung war sie berechtigt, Poker und andere Kartenspiele ohne Bankhalter zu veranstalten und zu organisieren. Die Beschwerdeführerin nahm an den Spielen selbst nicht teil und nahm auch keine Einsätze entgegen.

Zwischen Dezember 2010 und August 2011 fand eine Nachschau über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den Zeitraum 20.7.2010 bis 31.3.2011 statt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in "Cash Games" und Turnierspiele eingeteilt. In weiterer Folge ermittelte die Abgabenbehörde mittels Schätzung nach § 184 BAO Bemessungsgrundlagen für die Gebühr gemäß § 33 TP 17 GebG (Zeitraum bis 31.12.2010) und die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG (Zeitraum 1/2011 bis 3/2011).

Auf Basis der Schätzung nach § 184 BAO wurden mit fünf Bescheiden vom 25.8.2011 - Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit. b GebG für den Zeitraum 20. Juli 2010 bis 31. Dezember 2010 betreffend "Cash Games";

- Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit. b GebG für den Zeitraum 20. Juli 2010 bis 31. Dezember 2010 betreffend Turnierspiele;

- Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG für den Zeitraum Jänner 2011;

- Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG für den Zeitraum Februar 2011; und

- Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG für den Zeitraum März 2011 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 9.9.2011 wurden erste Säumniszuschläge betreffend Gebühren für den Zeitraum Juli 2010 bis Dezember 2010 festgesetzt.

Gegen die genannten Bescheide erhob M1 mit Schriftsatz vom 17.10.2011 Berufung und verband diese mit einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO.

Mit Bescheid vom 1.12.2011 wurde die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO bewilligt.

Die Bewilligung wurde mit Bescheid vom 16.2.2016, zugestellt am 22.2.2016, gemäß § 294 BAO iVm § 212a Abs 5 zweiter Satz BAO widerrufen. Gegen diesen Bescheid ("bekämpfter Bescheid") richtet sich die vorliegende Beschwerde.

2. BEGRÜNDUNG DER BESCHWERDE

2.1 Vorbemerkung

Gemäß § 212a Abs 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld.

Die Aussetzung der Einhebung ist jedoch gemäß § 212a Abs 2 BAO nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder

soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist. Zum Zeitpunkt der Bewilligung der Aussetzung (Bescheid vom 1.12.2011) erachtete die Abgabenbehörde keinen der oben genannten Ausschlussgründe des § 212a Abs. 2 BAO als gegeben.

Der Widerruf der Aussetzung wird im bekämpften Bescheid nunmehr damit begründet, dass "von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann. " Dieser Umstand sei auf Grundlage von § 294 BAO zu berücksichtigen, da sich mittlerweile die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides vom 1.12.2011 maßgeblich waren.

2.2 Kein Anwendungsfall des § 294 BAO

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind (lit. a), oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist (lit. b).

Maßnahmen nach § 294 Abs. 1 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 21.12.1999, 94/14/0088; 28.9.2004, 2002/14/0035).

Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung, dass im gegenständlichen Fall aufgrund einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse der Tatbestand des § 294 Abs. 1 BAO erfüllt sei. Begründet wird dies damit, dass die den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bildende Rechtsfrage im Zeitraum zwischen Bewilligung und Widerruf der Aussetzung "durch ein in einem anderen Verfahren ergangenes, den Standpunkt der Abgabenbehörde bestätigendes, höchstgerichtliches Erkenntnis nicht mehr als echt strittig bezeichnet werden kann und die Beschwerde deshalb nunmehr wenig erfolgversprechend erscheint. " Die Änderung der Verhältnisse sei eingetreten, da die Rechtsfrage durch die Erkenntnisse des BFG vom 26.2.2014, RVI3100689/2012, vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, und vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, sowie den Beschluss des VfGH vom 19.2.2015, E 293/2015, derart geklärt worden sei, sodass die Berufung vom 17.10.2011 nunmehr wenig erfolgversprechend sei.

Dass die Abgabenbehörde diese gerichtlichen Entscheidungen studiert hat, stellt jedoch keine "Änderung der tatsächlichen Verhältnisse" dar. Stoll führt in diesem Zusammenhang zutreffend wie folgt aus: "Haben sich die tatsächlichen, der Behörde offengelegten Verhältnisse nicht geändert und waren die Parteiangaben sachlich zutreffend, erlangte aber die Behörde später zu diesen Verhältnissen eine andere Einstellung oder auch eine bessere Einsicht in Zusammenhänge, die bei der Ermessensübung zu einer anderen Entscheidung führen können, so sind dies keine Gründe, die eine Änderung oder Zurücknahme nach § 294 BAO rechtfertigen könnten" (Stoll, BAO, 2841).

Im gegenständlichen Fall haben sich die der Abgabenbehörde offengelegten, tatsächlichen Verhältnisse nicht geändert. Nach wie vor geht es um die Festsetzung von Gebühren und Glücksspielabgaben für den von der Beschwerdeführerin betriebenen Pokersalon. Über diese tatsächlichen Verhältnisse hat die Beschwerdeführerin immer sachlich zutreffende Angaben gemacht. Dass die Abgabenbehörde aufgrund der oben zitierten Erkenntnisse nunmehr ihre Meinung hinsichtlich der Erfolgsaussichten geändert hat, kann ein Vorgehen nach § 294 BAO nicht rechtfertigen.

2.3 Kein Ausschlussgrund nach § 212a Abs. 2 lit. a BAO

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde ungeachtet der Ausführungen unter Punkt 2.2 weiterhin an der Auffassung festhält, dass die genannten Entscheidungen eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse darstellen, wird untenstehend erläutert, warum die zitierten Erkenntnisse die mangelnden Erfolgsaussichten der Beschwerde nicht zu belegen vermögen:

Einleitend sei bemerkt, dass eine Beschwerde nur dann als wenig erfolgversprechend im Sinne des § 212a Abs. 2 lit. a BAO erscheint, wenn die Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels offenkundig ist, sie also für jede mit der Sache vertraut gemachte urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar ist (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0383; 9.8.2001, 2000/16/0393).

In der Begründung des bekämpften Bescheides führt die Abgabenbehörde aus, dass die Berufung vom 17.10.2011 aufgrund eines höchstgerichtlichen Erkenntnisses nunmehr wenig erfolgversprechend erscheine. Der bekämpfte Bescheid führt mit dem Beschluss des VfGH vom 19.2.2015, E 293/2015, lediglich eine einzige höchstgerichtliche Erledigung an:

In dem zitierten Beschluss lehnte der VfGH die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem VwGH zur Entscheidung ab. In der Begründung führte der VfGH jedoch keinesfalls aus, dass die Besteuerung der Beschwerdeführerin nicht verfassungswidrig wäre, sondern erläuterte, dass die gerügten Rechtsverletzungen allenfalls die Folge einer grob unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären. Für diese Beurteilung ist der VfGH jedoch nicht zuständig.

Einzig auf Basis des zitierten Beschlusses kann von einer höchstgerichtlichen Klärung der Rechtsfrage nicht gesprochen werden, weshalb auch die Berufung vom 17.10.2011 nicht offenkundig aussichtslos ist. Bestätigt wird dieses Ergebnis auch durch den Umstand, dass die abgetretene Beschwerde noch immer beim VwGH anhängig ist. Bis dato erging auch in keinem anderen VwGH-Verfahren ein Erkenntnis, welches die behauptete offensichtliche Aussichtslosigkeit der Berufung vom 17.10.2011 belegen könnte.

Die zitierten Entscheidungen des BFG vermögen die behauptete offensichtliche Aussichtslosigkeit aus mehreren Gründen ebenso wenig zu begründen: Zum Einen handelt es sich bei den Entscheidungen nicht um höchstgerichtliche Erkenntnisse, welche die strittigen Rechtsfragen abschließend klären; zum Anderen wird in den Entscheidungen nur ein Teil jener Argumente behandelt, welche in der Berufung vom 17.10.2011 vorgebracht wurden:

Das Erkenntnis des BFG vom 26.2.2014, RV13100689/2012, behandelt ausschließlich

Fragen zur Bemessungsgrundlage und die Zulässigkeit der Schätzung nach § 184 BAO durch die Abgabenbehörde. Wesentliche Punkte der Berufung vom 17.10.2011, wie die verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken sowie die Nichtberücksichtigung der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (Seiten 19 bis 38 der Berufung) wurden nicht behandelt.

Das Erkenntnis des BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, setzt sich nicht mit dem Argument auf den Seiten 39 und 40 der Berufung auseinander, wonach die Normierung des Abgabenschuldners gegen das Bestimmtheitsgebot des Art 18 B-VG verstoße, da auch jede Person, die "am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise" mitwirkt, als Abgabenschuldner gilt (§ 59 Abs. 2 iVm Abs. 5 GSpG). Darüber hinaus finden sich auch keine Hinweise auf eine Auseinandersetzung mit den grundrechtlichen Argumenten (Seiten 41 bis 43 und 49 bis 52 der Berufung) sowie der Nichtberücksichtigung der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (Seiten 19 bis 38 der Berufung).

Das Erkenntnis des BFG vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, enthält zwar eine kursorische Untersuchung der verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken, lässt aber ebenso wie die zwei oben genannten Erkenntnisse eine Behandlung der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (Seiten 19 bis 38 der Berufung) vermissen.

Abgesehen von dem Umstand, dass in den genannten Erkenntnissen nicht sämtliche Argumente der Berufung vom 17.10.2011 behandelt wurden, deuten auch die Erklärung der Zulässigkeit einer ordentlichen Revision durch das BFG (BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011; 5.3.2015, RV/2100581/2012), die Erhebung einer Revision gegen die beiden Erkenntnisse und die noch ausstehenden Entscheidungen des VwGH darauf hin, dass die Rechtsfragen nach wie vor strittig sind.

Abschließend ist zu bemerken, dass sich sämtliche im bekämpften Bescheid zitierten Erkenntnisse mit der Festsetzung von Glücksspielabgaben befassen, jedoch kein einziges mit der Festsetzung von Gebühren nach § 33 TP 17 GebG, obwohl in der Berufung vom 17.10.2011 auch die Festsetzung von Gebühren bekämpft wurde. Die Abgabenbehörde versucht somit den Widerruf der Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der Gebühren nach § 33 TP 17 GebG ausschließlich mit Erkenntnissen zur Glücksspielabgabe zu begründen und vermag somit die Aussichtslosigkeit der Berufung vom 17.10.2011 auch aus diesem Grund nicht darzutun.

2.4 Unrichtige Ermessensübung

Selbst wenn im gegenständlichen Sachverhalt ein Anwendungsfall des § 294 BAO vorläge und der Ausschlussgrund nach § 212a AslitaBAO gegeben wäre, hätte der Widerruf der Aussetzung der Einhebung nicht ausgesprochen werden dürfen. Die Entscheidung über den Widerruf liegt nämlich im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 21.12.1999, 94/14/0088; 28.9.2004, 2002/14/0035), wobei diese Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalles zu erfolgen hat (§ 20 BAO).

Das Überwiegen des Öffentlichen Interesses gegenüber dem Interesse der Beschwerdeführerin begründet die Abgabenbehörde damit, dass sie gemäß § 114

BAO alle Abgabepflichtigen gleich zu behandeln habe. Allerdings liegt nach Ansicht der Beschwerdeführerin gerade keine Gleichbehandlung vor, sondern eine schlechtere Behandlung im Vergleich zu anderen Abgabepflichtigen, da diesen bei äußerst strittigen Rechtsfragen, über die noch nicht abschließend durch ein Höchstgericht abgesprochen wurden, die Aussetzung der Einhebung aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes nicht verwehrt wird.

3. ANTRAG

Die Beschwerdeführerin stellt daher den Antrag,
der Beschwerde stattzugeben und den bekämpften Bescheid ersatzlos aufzuheben."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.8.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

"Begründung:

Ad 2.2. der Beschwerde:

Die Aussetzung kann auch durch einen Widerruf (§ 294 BAO) enden (§ 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO).

Nach § 294 BAO ist eine Zurücknahme zulässig, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgeblich gewesen sind. Nicht der Umstand, dass sich die Verhältnisse überhaupt geändert haben, sondern der Umstand, dass sich die Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Begünstigungsbescheides maßgebend gewesen sind, berechtigt zur Zurücknahme des Bescheides.

Demnach ist Bedingung dieser Bestimmung, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für den Begünstigungsbescheid den Sachverhalt bilden.

Bei der Prüfung der Frage, ob sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, hat die Abgabenbehörde die Aufgabe, diese Verhältnisse im Zeitpunkt der Erlassung des Bewilligungsbescheides und im Zeitpunkt der Erlassung des Widerrufsbescheides festzustellen, um durch Vergleich der Feststellungen erkennen zu können, ob eine Änderung eingetreten ist oder nicht.

Ein Widerruf kommt in Betracht, wenn eine Aussetzung bewilligt wurde, weil die Beschwerde zunächst nicht offenkundig erfolglos erschien, aber in der weiteren Folge die den Gegenstand des Beschwerdebegehrens bildende Rechtsfrage im Hinblick auf ein zwischenzeitig in einem anderen Verfahren ergangenes, den Standpunkt der Abgabenbehörde bestätigendes höchstgerichtliches Erkenntnis nicht mehr als echt strittig bezeichnet werden kann und die Beschwerde deshalb nunmehr aussichtslos erscheint. Hierbei handelt es sich nicht um die Änderung einer Rechtsmeinung der Abgabenbehörde, sondern um Tatsachen, die sich ändern.

Im gegenständlichen Fall gab es im Zeitpunkt der Bewilligung der Aussetzung keine Rechtsprechung zur strittigen Rechtsfrage. Nunmehr ist insoweit eine Änderung der Verhältnisse eingetreten, da die Rechtsfrage durch die Erkenntnisse des BFG vom 26.2.2014, RV/3100689/2012, vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, vom 5.3.2015,

RV/2100581/2012, und den Beschluss des VfGH vom 19.2.2015, E 293/2015, derart geklärt wurde, dass von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann.

So sieht auch Stoll entgegen dem Beschwerdevorbringen hierin nicht die Änderung der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde, sondern der tatsächlichen Verhältnisse. So führt Stoll dazu aus: „Ein Widerruf kann (wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, § 294 Abs. 1 lit a BAO) auch dann in Betracht kommen, wenn eine Aussetzung bewilligt wurde, weil die Berufung zunächst nicht offenkundig erfolglos erschien, aber in weiterer Folge die den Gegenstand des Berufungsbegehrens bildenden Tat- oder Rechtsfragen eine derart deutliche Klärung und Lösung erfahren haben (etwa durch die Judikatur oder Vorfragenentscheidungen), dass von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann.“ (Stoll, BAO, 2281).

Ad 2.3. der Beschwerde:

Durch den VfGH Beschluss vom 19.2.2015, E 293/2015 wurde die ständige Rechtsprechung des BFG bzw. UFS zu § 33 TP 17 und zur Glücksspielabgabe zu Turnieren und Cashgames endgültig bestätigt und trat somit die Tatsache ein, dass nunmehr die offenkundige Aussichtslosigkeit des Begehrens eintrat.

Hierzu 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 und BFG vom 20.06.2016, RV/7101758/2012) 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, verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht führt in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011 aus:

„Durch die Glücksspielgesetznovelle 2008 wurde die Besteuerung von bestimmten Glücksspielen mit Rechtsgeschäftsgebühren aus dem Gebührengesetz herausgenommen und transformiert zu den Glücksspielabgaben in das Glücksspielgesetz § 57 GSpG bis § 59 GSpG eingestellt. Wie gezeigt werden konnte, handelt es sich bei den §§ 57 ff GSpG um die Nachfolgebestimmungen zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 und Z 8 GebG, weswegen viele steuerliche Grundsätze übertragen werden können. Man kann durchaus sagen, bei den Glücksspielabgaben handelt es sich um eine Art Rechtsgebühren bzw. um eine Rechtsverkehrssteuer (vgl. BFG 21.11.2014, RS/7100015/2012).“

Die zur Gewinnstgebühr gem. § 33 TP 17 GebG ergangene Rechtsprechung ist daher auch auf die verfahrensgegenständliche Glücksspielabgabe anzuwenden.

In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabepflichtige in der Hand hat, die Vorkehrungen für

die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11-16, und vom 26.2.2014, B 58-62/2014).

Weiters führt der VfGH im Beschluss vom 19.2.2015, E 293/2015, aus: „Soweit die Beschwerde aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berührt, als die Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 2 GSpG sowie der 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, 12013). 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).“

Im Abschluss wird auf das VwGH Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/1710114, zur Kriegsopferabgabe, deren Bemessungsgrundlage sich mit jener der Glücksspielabgabe weitgehend deckt, verwiesen. Es ist daher unwahrscheinlich, dass der VwGH in der Entscheidung über die anhängige Revision zur Glücksspielabgabe von seiner bisherigen Judikaturlinie abweichen wird.

Ad 2.4. der Beschwerde:

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Gleichbehandlung aller Abgabenschuldner) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Widerrufbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Ergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 9.9.2016:

"VORLAGEANTRAG gemäß § 264 BAO, beantragt wird die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

1. ZULÄSSIGKEIT

Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann gemäß § 264 Abs. 1 BAO innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden. Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist die Beschwerdeführerin gemäß § 264 Abs. 2 lit. a BAO berechtigt.

Die Beschwerde vorentscheidung vom 4.8.2016 wurde der Beschwerdeführerin am 9.8.2016 zugestellt. Die Frist für das Einbringen eines Vorlageantrages beträgt gemäß § 264 Abs. 1 BAO ein Monat und endet im gegenständlichen Fall am 9.9.2016. Der Vorlageantrag ist somit rechtzeitig.

2. SACHVERHALT UND VERFAHRENSGANG

Da der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensgang dem Grunde nach weitgehend unstrittig sein dürften, werden im Folgenden nur die wesentlichen Sachverhaltsaspekte und Verfahrensschritte zusammengefasst. Für eine umfassende Darstellung des Sachverhaltes bzw. Verfahrensganges wird auf Punkt 1 der Beschwerde vom 21.3.2016 verwiesen.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass zwischen Dezember 2010 und August 2011 bei der Beschwerdeführerin eine Nachschau zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den Abgabenz Zeitraum 20.7.2010 bis 31.3.2011 stattfand, im Zuge derer die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlagen für die Gebühr nach § 33 TP 17 GebG bzw für die Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG mittels Schätzung nach § 184 BAO ermittelte; mit Bescheiden vom 25.8.2011 Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG bzw. Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG für den Zeitraum 20.7.2010 bis 31.3.2011 festgesetzt wurden; mit Bescheid vom 9.9.2011 erste Säumniszuschläge betreffend Gebühren für den Zeitraum Juli 2010 bis Dezember 2010 festgesetzt wurden; die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 17.10.2011 Berufung gegen die Bescheide vom 25.8.2011 erhob und diese mit einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO verband; der Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO mittels Bescheides vom 1.12.2011 bewilligt wurde; die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 16.2.2016 widerrufen wurde, wobei die Beschwerdeführerin gegen diesen Widerrufsbescheid mittels Schriftsatzes vom 21.3.2016 Beschwerde einlegte; die Beschwerde vom 21.3.2016 vom FA mittels Beschwerde vorentscheidung vom 4.8.2016 als unbegründet abgewiesen wurde.

3. BEGRÜNDUNG

3.1 Vorbemerkung

Die Abgabenbehörde begründete sowohl den Bescheid vom 16.2.2016 über den Widerruf der Aussetzung der Einhebung gemäß §§ 294 iVm 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO als auch die Beschwerde vorentscheidung vom 4.8.2016 damit, dass die der Berufung vom 17.10.2011 zugrundeliegenden Rechtsfragen durch Erkenntnisse des UFS/BFG bzw durch Rechtsprechung des VfGH/VwGH ausreichend geklärt worden seien.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde hätte die Klärung der beschwerdegegenständlichen Tat- und Rechtsfragen dazu geführt, "dass von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann" (Seite 2 der Beschwerde vorentscheidung), weshalb sich die für die Erlassung des Bewilligungsbescheides maßgeblichen tatsächlichen Umstände geändert haben. Aus diesem Grund sei die Abgabenbehörde dazu berechtigt, die bewilligte Aussetzung der Einhebung gemäß §§ 294 iVm 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO zu widerrufen.

Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Ansicht, dass die Voraussetzungen für einen Widerruf der Aussetzung der Einhebung gemäß §§ 294 iVm 212a Abs 5 zweiter Satz BAO nicht vorliegen, und begründet ihren Vorlageantrag wie folgt:

3.2 Wirkungsende einer Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO endet die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung (Zahlungsaufschub) "mit dem Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294)". Eine bewilligte Aussetzung der Einhebung kann im Sinne des § 212a Abs. 5 BAO nur in den Fällen des Ablaufs der Aussetzung bzw. durch Widerruf beendet werden (vgl RAE Rz 503).

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist "eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

- a. wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder
- b. wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Die von der Abgabenbehörde behauptete tatsächliche Änderung der Verhältnisse stützt sich auf die von Stoll vertretene Meinung, "dass ein Widerruf (wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, § 294 Abs 1 lit a) auch dann in Betracht kommen [kann], wenn eine Aussetzung bewilligt wurde, weil die Berufung zunächst nicht offenkundig erfolglos erschien, aber in weiterer Folge die den Gegenstand des Berufungsbegehrens bildenden Tat- oder Rechtsfragen eine derart deutliche Klärung und Lösung erfahren haben (etwa durch die Judikatur oder Vorfragenentscheidungen), dass von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann." (vgl Stoll, BAO Kommentar [1994], 2281).

Ungeachtet dessen wurde der Widerrufsbescheid gemäß §§ 294 iVm 212a Abs 5 zweiter Satz BAO im beschwerdegegenständlichen Fall nicht rechtmäßig erlassen. Wie Stoll nämlich zutreffend auch anführt, tritt eine tatsächliche Änderung der für die Bewilligung der Aussetzung maßgeblichen Umstände nur in jenen Fällen ein, in denen die in der Berufung enthaltenen Tat- und Rechtsfragen - beispielsweise durch spätere Rechtsprechung - derart eindeutig gelöst werden, dass von einer offenkundigen Aussichtslosigkeit der Berufung auszugehen ist.

Im konkreten Fall liegt trotz der bislang ergangenen, von der Abgabenbehörde im Widerrufsbescheid bzw der Beschwerdeentscheidung zitierten Judikatur keine offenkundige Aussichtslosigkeit der Berufung gegen die Stammabgabe vor, weshalb die erwähnten Entscheidungen keine tatsächliche Änderung der Verhältnisse bewirken.

Die Voraussetzungen für einen rechtmäßigen Widerruf der Aussetzung der Einhebung gemäß §§ 294 iVm 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO sind daher nicht gegeben, weshalb der Widerrufsbescheid aufgrund seiner Rechtswidrigkeit aufzuheben ist.

3.3 Keine offenkundige Aussichtslosigkeit

Der von Stoll verwendete Begriff der "offenkundigen Aussichtslosigkeit" bezieht sich auf den Ausschlussgrund des § 212a Abs 2 lit a BAO, wonach die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen ist, "soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint".

Nach stRsp des VwGH und Meinungen in der Literatur kommt eine Abweisung nach § 212a Abs. 5 lit. a BAO nur in jenen Fällen in Betracht, in denen die Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels offenkundig, sohin für jede mit der Sache vertraut gemachte, urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar ist (vgl Stoll, BAO Kommentar [1994], 2273; VwGH 17.5.2001. 2000/16/0383; VwGH 9.8.2001, 2000/16/0393).

3.3.1 UFS-BFG-Judikatur

Dass die von der Abgabenbehörde im bekämpften Bescheid angeführten Erkenntnisse des BFG vom 26.2.2014, RV/31006891/2012, vom 28.12.2014, RV/7103332/2011, und vom 5.3.2015, RV/2100581/2012, ebenso wenig wie der Beschluss des VfGH vom 19.2.2015, E 293/2015, dazu geeignet sind, die behauptete Aussichtslosigkeit der Berufung vom 17.10.2011 zu belegen, wurde bereits in der Beschwerde gegen den Widerrufsbescheid ausführlich dargelegt. Diesbezüglich sei daher auf das Vorbringen unter Punkt 2.3 der Beschwerde vom 21.3.2016 verwiesen.

Um die von ihr vertretene Rechtsansicht (vermeintlich) zu untermauern, hat die Abgabenbehörde in der Beschwerde vorentscheidung vom 4.8.2016 weitere UFS- bzw BFG-Entscheidungen zitiert.

Diese Entscheidungen sind jedoch ebenfalls nicht dazu geeignet, die von der Abgabenbehörde behauptete offenkundige Aussichtslosigkeit der Berufung zu begründen: Einerseits handelt es sich bei den zitierten Entscheidungen um keine höchstgerichtlichen Erkenntnisse, weshalb nicht davon ausgegangen werden kann, dass die von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren vertretene Rechtsansicht wenig erfolgversprechend ist (vgl RAE Rz 449, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BA0³, § 212a Rz 16).

Andererseits werden in den von der Abgabenbehörde genannten Entscheidungen nur in begrenztem Ausmaß jene Rechtsfragen behandelt, welche Gegenstand der Berufung vom 17.10.2011 sind:

Die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 5.4.2007, RV/1666-W/06, beschäftigt sich ausschließlich mit der Rechtsfrage, ob die Kartenpokerspiele Seven Card Stud Poker, Lucky 9, Concorde Aces und Pai Gow Poker Glücksspiele im Sinne des Glücksspielgesetzes sind. Auf wesentliche Berufungspunkte, wie zB die verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken wird ebenso wenig eingegangen wie auf das Nichtberücksichtigen der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua die Seiten 19 bis 39 sowie 49 ff der Berufung).

Die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 13.12.2004, RV/0421-W/02, setzt sich ausschließlich damit auseinander, ob das Pokerspiel infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Auf die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten wesentlichen Berufungspunkte der Verfassungs- bzw Unionswidrigkeit wird ebenso wenig eingegangen wie auf die Nichtberücksichtigung der UFS-Judikatur

zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49 der Berufung). Die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 24.7.2007, RV/0369-W/02, behandelt ausschließlich die Frage, ob die Kartenpokerspiele Texas Hold'em und Pan Nine aufgrund ihrer Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG unterliegen. Mit den wesentlichen Berufungspunkten setzt sich diese Entscheidung nicht auseinander; so bleiben sowohl die genannten verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken also auch das Nichtberücksichtigen der UFS Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49ff der Berufung) unbehandelt.

Die Berufungsentscheidungen des UFS Innsbruck vom 11.5.2011, RV/0500-I/10, und vom 13.5.2011, RV/0499-I/10, beschäftigen sich ebenfalls ausschließlich mit der Frage, ob Poker bzw die Spielvariante Texas Hold'em aufgrund ihrer Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegen. Auf wesentliche Berufungspunkte, wie zB die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken wird in beiden Entscheidungen ebenso wenig eingegangen wie auf das Nichtberücksichtigen der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49ff der Berufung).

Die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 7.10.2011, RV/0743-W/11, setzt sich zwar mit verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken im Zusammenhang mit der Rechtsgeschäftsgebührenpflicht von Poker auseinander, die von der Beschwerdeführerin angeführten Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeiten werden aber in dieser Entscheidung ebenso wenig behandelt wie die Nichtberücksichtigung der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49 ff der Berufung).

Die Berufungsentscheidung des UFS Graz vom 19.11.2013, RV/0744-G/11, behandelt die Frage, ob das Kartenpokerspiel Texas Hold'em als Glücksspiel der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG unterliegt. Zwar hatte sich der UFS in diesem Verfahren auch mit verfassungs- und unionsrechtlichen Thematiken auseinander zu setzen, jedoch ging es bei diesen Fragen lediglich darum, ob die definitive Anführung von Poker als Glücksspiel im § 1 Abs. 2 GSpG eine verfassungs- bzw unionsrechtswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols darstellt. Die von der Beschwerdeführerin in der Berufung vorgebrachten verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken wurden in diesem Verfahren ebenso wenig behandelt wie das Nichtberücksichtigen der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49 ff der Berufung).

Das Erkenntnis des BFG vom 26.2.2015, RV/3100689/2012, beschäftigt sich mit der Frage, welche Besteuerungsgrundlage bei der Besteuerung von Pokerspielen heranzuziehen und wie der in § 57 Abs 1 GSpG verwendete Wortlaut "vom Einsatz" auszulegen ist. Die von der Beschwerdeführerin angeführten verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken waren ebenso wenig wie die Nichtberücksichtigung der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49 ff der Berufung) nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Die Erkenntnisse des BFG vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, und vom 5.3.2015,

RV/2100581/2012, setzen sich zwar mit der Frage auseinander, ob das Einbeziehen von Geschicklichkeitsspielen in das Glücksspielmonopol verfassungs- und unionswidrig ist, jedoch werden in den zitierten Erkenntnissen die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeiten im Hinblick auf einen Vergleich mit der Besteuerung der Casinos Austria ebenso wenig aufgegriffen wie das Nichtberücksichtigen der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49ff der Berufung).

Das Erkenntnis des BFG vom 10.6.2016, RV/7101758/2012, beschäftigte sich zwar mit verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken. Allerdings ist das BFG nicht dazu befugt, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen festzustellen, und ist auch nicht berechtigt, das Unionsrecht letztverbindlich auszulegen. Die verfassungsrechtlichen Bedenken wurden mittlerweile auch in einem Beschwerdeverfahren nach Art 144 Abs 1 B-VG an den VfGH herangetragen. Dieses Verfahren ist zu E 1756/2016 nach wie vor anhängig. Darüber hinaus wurde in dem Verfahren, welches dem genannten Erkenntnis des BFG zugrunde lag, das Nichtberücksichtigen der UFS-Judikatur zum Degressionsabschlag nicht behandelt (siehe dazu ua Seiten 19 bis 39 sowie 49 ff der Berufung).

3.3.2 Rechtsprechung des VfGH

Die vom FA in der Beschwerdevorentscheidung zitierten Beschlüsse des VfGH vom 21.9.2012, B 1357/11-16, sowie vom 26.2.2014, B 58-62/2014, vermögen die behauptete offenkundige Aussichtslosigkeit der Berufung vom 17.10.2011 ebenfalls nicht zu begründen:

In beiden Rechtssachen lehnte der VfGH mit Beschluss die Behandlung der Beschwerden ab und trat sie dem VwGH zur Entscheidung ab, da die gerügten Rechtsverletzungen allenfalls die Folge einer grob unrichtigen Anwendung einfachgesetzlicher Bestimmungen seien. Die von der Beschwerdeführerin in der Berufung vom 17.10.2011 gerügten verfassungsrechtlichen Bedenken wurden durch die beiden ergänzend zitierten Beschlüsse des VfGH nicht höchstgerichtlich geklärt, weshalb sie die behauptete offenkundige Aussichtslosigkeit der Berufung nicht belegen können.

Bestätigt wird dieses Ergebnis auch durch den Umstand, dass die mit dem Beschluss B 1357/11-16 vom VfGH an den VwGH abgetretene Beschwerde noch immer beim VwGH zu ZI 2012/16/0188 anhängig ist.

3.3.3 Rechtsprechung des VwGH

Inwiefern sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2012, 2011/17/0114, zur Vorarlberger Kriegsoferabgabe Rückschlüsse auf die Erfolgsaussichten der anhängigen Berufung vom 17.10.2011 ziehen lassen sollen, erschließt sich der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht. Schon aus den folgenden Überlegungen wird augenscheinlich, warum die Auslegung des Vorarlberger Kriegsoferabgabegesetzes ("KOA-G") durch den VwGH nicht die Auslegung des Glücksspielgesetzes ("GSpG") vorgibt:

Gemäß § 2 Abs. 1 erster Satz KOA-G ist der Besucher der Veranstaltung abgabepflichtig, während § 59 Abs 2 GSpG normiert, dass der Konzessionär (§ 17 Abs. GSpG), der

Bewilligungsinhaber (§ 5 GSpG) oder ua der Veranstalter der Ausspielung bzw der Vermittler (§ 59 Abs. 5 GSpG) die Glücksspielabgabe schulden. Schon das Abgabensubjekt ist daher ein anderes.

Darüber hinaus wird die Abgabe nach dem KOA-G auf Basis des Eintrittsgeldes bemessen (§ 3 Abs. 1 KOA-G), während bei jener nach dem GSpG der Einsatz die Bemessungsgrundlage darstellt (§ 57 Abs. 1 GSpG). Nach der zitierten Entscheidung des VwGH wird der Einsatz als Eintrittsgeld in eine Veranstaltung angesehen.

Wenn er nunmehr gleichzeitig auch Einsatz nach § 57 GSpG sein soll, wäre das nicht nur widersprüchlich, sondern würde auch dazu führen, dass entgegen der Grundsatzbestimmung in § 31 GSpG erlaubte und der Glücksspielabgabe unterliegende Ausspielungen der Landesabgabe unterliegen.

Dass der VwGH den Einsatz als der Landesabgabe unterliegend ansieht, würde also für jede mit der Sache vertraut gemachte, urteilsfähige und objektiv urteilende Person vielmehr den Schluss nahelegen, dass die selbe Bemessungsgrundlage nicht auch noch der Bundesabgabe unterliegen kann.

Die Rechtsprechung zur Kriegsopferabgabe kann somit für die Glücksspielabgabepflicht nicht maßgeblich sein, sondern spricht eher gegen die Glücksspielabgabepflicht, weshalb sich aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis keine Hinweise auf eine offenkundige Aussichtslosigkeit der Berufung vom 17.10.2011 ableiten lassen.

Da die Abgabenbehörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung ausdrücklich erwähnt, dass es ihrer Ansicht nach eher "unwahrscheinlich [ist], dass der VwGH in der Entscheidung über die anhängige Revision zur Glücksspielabgabe von seiner bisherigen Judikaturlinie abweichen wird" (Seiten 3 und 4), sei außerdem darauf hingewiesen, dass es zum einen keine Judikaturlinie des VwGH zur Glücksspielabgabe gibt, und zum anderen die bloße Unwahrscheinlichkeit der Änderung der VwGH-Judikatur im konkreten Fall keine offenkundige Aussichtslosigkeit des Rechtsmittels begründet. Eine solche liegt nur dann vor, wenn sie für jede mit der Sache vertraut gemachte, urteilsfähige und objektiv urteilende Person erkennbar ist.

Eine urteilsfähige und objektiv urteilende Person kann unmöglich der Ansicht sein, dass ein und dieselbe Bemessungsgrundlage gleichzeitig der Bundes- und der Landesabgabe (und im Übrigen auch der Gemeindeabgabe in Form der Vergnügungssteuer) in einer Höhe unterliegt, die in Summe ein Vielfaches der Umsätze des Abgabepflichtigen ausmacht, und jegliches Rechtsmittel dagegen aussichtslos sei.

3.3.4 Anfechtung des Glücksspielgesetzes durch den Obersten Gerichtshof mit Beschluss vom 30. 3. 2016.

Mit Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m ua, stellte der Oberste Gerichtshof ("OGH") gemäß Art 89 Abs 2 B-VG iVm Art 140 B-VG an den VfGH den Antrag, unter anderem § 2 Abs 2 Glücksspielgesetz (GSpG) idF BGBl I 2010/54, § 2 Abs 4 Glücksspielgesetz (GSpG) idF BGBl I 2010/54, § 3 Glücksspielgesetz (GSpG) idF BGBl I 2010/54, § 52 Abs. 1 Z 1 Glücksspielgesetz (GSpG) idF BGBl I 2010/54, sowie in eventu das Glücksspielgesetz (GSpG) idF BGBl I 2015/118 in seiner Gesamtheit als verfassungswidrig aufzuheben und begründete dies mit einem möglichem Verstoß der

genannten Normen gegen Art 7 B-VG.

Die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols und der übrigen angefochtenen Bestimmungen des GSpG stehen für den Obersten Gerichtshof dabei wegen des Verstoßes des Glücksspielmonopols gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art 56 AEUV) außer Frage.

Umfassend begründet er dies in seinem Beschluss damit, dass aufgrund der unkontrolliert expansiven Werbung der Konzessionäre das Ziel des Spielerschutzes nicht kohärent verfolgt wird.

Eine mögliche Verfassungswidrigkeit sieht der OGH darin, dass ausländische Anbieter sich unmittelbar auf das Unionsrecht berufen können, während dem inländischen Anbieter dies möglicherweise nicht offen steht (Inländerdiskriminierung nach Art 7 B-VG).

Aus der unmittelbaren Anwendbarkeit der europäischen Grundfreiheiten folgt, dass gegenüber ausländischen Anbietern jene Bestimmungen, die die Erbringung ihrer Dienstleistungen einschränken, durch Art 56 AEUV verdrängt wurden. Wie sich aus dem Beschluss des OGH ergibt, sind dies etwa § 2 Abs. 2 GSpG, aber auch § 2 Abs. 4 GSpG sowie § 3 GSpG.

Ausländer können sich darauf bei Erbringung von Dienstleistungen unmittelbar berufen, Inländer können sich darauf zumindest im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr berufen, wie etwa im Beschwerdefall bei Erbringung der Leistungen an Kunden, die den Pokersalon in Wien aus anderen Mitgliedstaaten aufsuchen.

Somit ist der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten auch für die Beschwerdeführerin unstrittig eröffnet.

Selbst wenn sich die Beschwerdeführerin (etwa in rein innerstaatlichen Sachverhalten) nicht auf die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielmonopols berufen könnte, liegt aber gerade darin eine Inländerdiskriminierung und somit eine Verfassungswidrigkeit.

Die Verfassungswidrigkeit des in § 3 GSpG verankerten Glücksspielmonopols und der anderen vom OGH beim VfGH zur Aufhebung beantragten Bestimmungen (§ 2 Abs. 2, § 2 Abs. 4, § 52 Abs. 1 Z1 GSpG) kann nicht isoliert von den übrigen Bestimmungen des GSpG festgestellt werden, denn die Glücksspielabgabepflicht setzt nach der Systematik des GSpG und insbesondere nach der genannten Bestimmung ein illegales Glücksspielangebot voraus, welches mit Aufhebung von § 2 Abs. 4 und § 3 GSpG nicht mehr bestehen kann.

Außerdem ist der Begriff der Ausspielung in § 2 Abs. 1 GSpG mit jenem des Glücksspielunternehmers iSd § 52 Abs. 2 GSpG verknüpft. Die Aufhebung des vom OGH dem VfGH ebenfalls zur Prüfung vorgelegten § 2 Abs. 2 GSpG hätte somit zur Folge, dass aus Mangel an der Mitwirkung eines Glücksspielunternehmers an dem Zustandekommen eines Glücksspiels keine Ausspielung iSd § 2 Abs. 1 GSpG mehr vorliegen kann und daher auch keine Glücksspielabgaben mehr festgesetzt werden können, da diese das Vorliegen einer Ausspielung zwingend voraussetzen.

Hebt der VfGH die angefochtenen Bestimmungen auf, so könnte er dies nach Art 140 Abs. 7 B-VG auch rückwirkend tun. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin müsste er dies auch rückwirkend tun, da die Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes im Hinblick

auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Art 57 AEUV rückwirkend wahrzunehmen ist und somit auch die Inländerdiskriminierung rückwirkend zu beseitigen wäre.

Somit sind jedenfalls im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr, wahrscheinlich aber auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten, maßgebende Bestimmungen des Glücksspieigesetzes rückwirkend im für den vorliegenden Antrag relevanten Zeitraum auf die Antragstellerin nicht anzuwenden.

Für den gegenständlichen Fall hat dies die folgenden Konsequenzen:

Da das Glücksspielmonopol und die Ausnahmen vom Glücksspielmonopol im beschwerdegegenständlichen Zeitraum unionsrechtswidrig und aufgrund einer Inländerdiskriminierung auch verfassungswidrig waren, trifft dies auch auf die Ausnahmen von der Besteuerung für Monopolisten und auf die Anknüpfung der Besteuerung an verbotene Ausspielungen zu.

Die Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 GebG setzte im maßgeblichen Zeitraum das Vorliegen eines Glücksspiels im Sinne des GSpG voraus. Eine gänzliche Aufhebung des GSpG hätte zur Konsequenz, dass der Verweis in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG ins Leere geht und somit die Spiele im Betrieb der Antragstellerin nicht mehr von der Gebührenpflicht erfasst sind.

Sollte die Auslegung der Abgabenbehörde zutreffen, dass bei Poker 16% aller Einsätze der Besteuerung in Form der Glücksspielabgabe unterliegen, so liegt darin im Übrigen nichts anderes als eine prohibitive Besteuerung, da die Abgabe objektiv nicht leistbar ist. Damit hat sie dieselbe Wirkung wie das Monopol selbst, das zweifellos unionsrechtswidrig ist. Wenn aber das Monopol unionsrechtswidrig ist, kann für eine Abgabe, die das Monopol schützen und prohibitiv wirken soll, nichts anderes gelten. Mit anderen Worten: Das Unionsrecht kann nicht dadurch umgangen werden, dass anstatt der direkten Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit eine Abgabe mit der gleichen Wirkung erhoben wird.

Auch aus diesem Grund ist die Berufung vom 17.10.2011 nicht offenkundig aussichtslos, weshalb der Widerrufsbescheid ersatzlos aufzuheben ist.

4. ZUSAMMENFASSUNG

Ein Widerrufsbescheid kann gemäß §§ 294 iVm 212a Abs. 5 zweiter Satz BAO in jenen Fällen erlassen werden, in denen eine Aussetzung bewilligt wurde, weil die Berufung nicht offenkundig erfolglos erschien, aber in weiterer Folge die den Gegenstand des Berufungsbegehrens bildenden Tat- oder Rechtsfragen eine deutliche Lösung erfahren haben, so dass von einer Verneinung der offenkundigen Aussichtslosigkeit nicht mehr die Rede sein kann.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist die von der Abgabenbehörde zitierte Rechtsprechung (UFS, BFG, VwGH, VfGH) nicht dazu geeignet, die offenkundige Aussichtslosigkeit der Berufung vom 17.10.2011 darzulegen.

Darüber hinaus hat der OGH mit Beschluss vom 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, den Antrag an den VfGH gestellt, Teile des GSpG bzw in eventu das Glücksspielgesetz in seiner Gesamtheit aufzuheben. Die Gründe aus denen der OGH diesen Antrag gestellt hat, und die Wahrscheinlichkeit, dass dem Antrag stattgegeben wird, lassen die Berufung vom

17.11.2011 nicht offensichtlich aussichtslos erscheinen.

5. ANTRÄGE

Die Beschwerdeführerin stellt daher den Antrag,

- 1) gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht;
- 2) gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen;
- 3) gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO die Entscheidung im Senat zu treffen; sowie
- 4) der Beschwerde stattzugeben und den Widerrufsbescheid ersatzlos aufzuheben.

In der mündlichen Verhandlung vom 28.9.2017 wurde wie folgt wiederholend vorgebracht:

"Der Vertreter ergänzt, dass seiner Ansicht nach das Finanzamt keine Berechtigung gehabt habe, die Aussetzung der Einhebung zu widerrufen, da zur inhaltlichen Thematik der Steuerpflicht noch keine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege. Wenn bei Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung festgestellt werde, dass eine Beschwerde nicht gänzlich erfolglos sei, könne man nicht bei gleicher Lage diese Aussetzung widerrufen.

AB verweist auf die bisherigen Entscheidungen und die von der Behörde darin zitierte Judikatur, sowie die ergangenen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes. Es ergebe sich daraus eine eindeutige Position - auch der Höchstgerichte -, dass keine "Erdrosselungssteuer" vorliege.

Vertreter: Ich verweise darauf, dass der Verfassungsgerichtshof nicht in der Sache entschieden hat, sondern mit Abtretung vorgegangen ist, mit der Begründung, dass allenfalls eine Rechtsverletzung im Einzelfall vorliegen könne. Daher ist diese Entscheidung derzeit nicht ausschlaggebend."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Abs. 2: Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder

b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder

c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Abs. 4: Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Abs. 2: Die Änderung oder Zurücknahme kann ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

Abs. 3: Die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und den Widerruf von Bescheiden der im Abs. 1 bezeichneten Art bleiben unberührt.

Abs. 4: Die Entscheidung über Änderungen und Zurücknahmen nach Abs. 1 und 2 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des zu ändernden bzw. zurückzunehmenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Am 25.10.2011 wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO betreffend

Gebühren gem. § 33 GebG für 2010 in Höhe von EUR 1.405.678,95

Gebühren gem. § 33 GebG für 2010 in Höhe von EUR 322.693,10

Glücksspielabgabe für Jänner 2011 in Höhe von EUR 337.823,04

Glücksspielabgabe für Februar 2011 in Höhe von EUR 297.179,04

Glücksspielabgabe für März 2011 in Höhe von EUR 1.110.739,52

Säumniszuschlag auf die Gebühren aus dem Glücksspielmonopol für den Zeitraum 7-12/2010 in Höhe von EUR 28.113,58

Säumniszuschlag auf die Gebühren aus dem Glücksspielmonopol für den Zeitraum 7-12/2010 in Höhe von EUR 6.453.36 eingebracht.

Dazu erging am 1.12.2011 eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung.

Der Widerruf der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO erfolgte mit der Begründung einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse (§ 294 Abs. 1 lit. a BAO) seit Bewilligungserteilung.

Es ist daher verfahrensgegenständlich eine Auslegung einer Widerrufsberechtigung infolge Änderung der tatsächlichen Verhältnisse vorzunehmen.

Gefordert ist für einen Widerruf eine nachträgliche Änderung im Tatsachenbereich, der für den Bescheid eine wesentliche Grundlage gebildet hat. Nachträgliche Änderungen in der Rechtsauffassung rechtfertigen keine auf § 294 BAO gestützte Maßnahme.

Haben sich die tatsächlichen, der Behörde offengelegten Verhältnisse nicht geändert und waren die Parteienangaben sachlich zutreffend, erlangte aber die Behörde später zu diesen Verhältnissen eine andere Einstellung oder auch eine bessere Einsicht in Zusammenhänge, die bei Ermessensübung zu einer anderen Entscheidung führen können, so sind dies keine Gründe, die eine Änderung oder Zurücknahme rechtfertigen können.

Bei Prüfung der Frage, ob sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, hat die Behörde die Aufgabe, diese Verhältnisse im Zeitpunkt der Erlassung des Bewilligungsbescheides und im Zeitpunkt der Erlassung des Widerrufsbescheides festzustellen, um durch Vergleich der Feststellungen erkennen zu können, ob eine Änderung eingetreten ist oder nicht (VwGH 4.7.1969, 159/69).

Nach Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung § 303, Tz 23 stellen auch keine Wiederaufnahmsgründe höchstgerichtliche Erkenntnisse dar (VwGH 8.9.1988, 88/16/0157-0161, 29.9.1997, 97/17/0257-0279, 25.9.2012, 2008/13/0175).

Bedingung ist, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für den Begünstigungsbescheid den Sachverhalt gebildet haben. Bedingungen sind also die Veränderungen in den Sachgegebenheiten, die von der Rechtskraft des Bescheides, um dessen Änderung oder Zurücknahme es geht, eingeschlossen sind (siehe Stoll, BAO Kommentar, Band 3, 2841-2845)

Verfahrensgegenständlich geht es unbestritten nicht um eine Änderung im Sachverhalt, sondern rein darum, dass die Behörde auf Grund der nach Erlassung des Bewilligungsbescheides ergangenen Judikatur des VfGH und des Bundesfinanzgerichtes nunmehr der Ansicht ist, dass der Beschwerde gegen die Abgabenvorschreibungen keine Erfolgsaussicht zukommt. Irrelevant ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass zwischenzeitig am 25.9.2017 zu RV/7100908/2012 über die Beschwerde gegen die ausgesetzten Abgaben durch das BFG entschieden wurde.

Diese Ansichtsänderung im Bereich der rechtlichen Würdigung des bereits bei Bewilligungserteilung festgestanden habenden Sachverhaltes berechtigt nicht zum Widerruf der Aussetzung der Einhebung, der Bescheid war somit aufzuheben.

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 einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 28. September 2017