

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 28. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Oktober 2019 betreffend Säumniszuschläge für die folgenden Zeiträume:

1. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2013 in Höhe von 64,08 €
2. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2013 in Höhe von 132,34 €
3. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2013 in Höhe von 121,08 €
4. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2014 in Höhe von 193,62 €
5. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2014 in Höhe von 210,58 €
6. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2014 in Höhe von 238,21 €
7. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2014 in Höhe von 156,49 €
8. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2014 in Höhe von 190,02 €
9. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2014 in Höhe von 230,80 €
10. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2014 in Höhe von 235,73 €
11. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2014 in Höhe von 369,49 €
12. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2014 in Höhe von 295,25 €
13. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2014 in Höhe von 497,33 €
14. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2014 in Höhe von 503,53 €
15. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2014 in Höhe von 1.088,74 €

16. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2015 in Höhe von 1.203,75 €
 17. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2015 in Höhe von 1.953,68 €
 18. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2015 in Höhe von 1.550,55 €
 19. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2015 in Höhe von 1.616,65 €
 20. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2015 in Höhe von 1.276,09 €
 21. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2015 in Höhe von 1.506,16 €
 22. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2015 in Höhe von 1.570,53 €
 23. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2015 in Höhe von 1.705,58 €
 24. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2015 in Höhe von 1.396,28 €
 25. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2015 in Höhe von 1.122,33 €
 26. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2015 in Höhe von 1.704,21 €
 27. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2015 in Höhe von 2.113,00 €
 28. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2016 in Höhe von 2.228,84 €
 29. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2016 in Höhe von 1.687,20 €
 30. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2016 in Höhe von 2.212,60 €
 31. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2016 in Höhe von 2.517,22 €
 32. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2016 in Höhe von 2.128,63 €
 33. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2016 in Höhe von 2.521,08 €
 34. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2016 in Höhe von 1.924,25 €
 35. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2016 in Höhe von 3.205,83 €
 36. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2016 in Höhe von 2.072,41 €
- zu Steuernummer ***BF1StNr1***

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin Bf p.l.c., vormals Bf Ltd., in der Folge als Bf bezeichnet, ist ein Unternehmen mit Firmensitz in Malta. Die Online-Glücksspielprodukte des Unternehmens sind unter der Webseite ***1*** erreichbar, die unter anderem auch in Österreich verfügbar ist.

Damit die Kunden das Angebot von Bf nutzen können, müssen sie sich in einem ersten Schritt auf der Webseite ***1*** registrieren. Im Zuge des Registrierungsprozesses muss der Kunde verschiedene neben Daten ua eine Registrierungsadresse (Adresse und Land) dem Unternehmen bekanntgeben.

Sobald der Kunde sich registriert hat, kann er die Angebote vollständig auf jedem geeigneten technischen Gerät nutzen, solange ein Internetzugang möglich ist (am Registrierungsort, durch internetfähiges Mobiltelefon, Internetzugang am Arbeitsplatz oder bei Dritten, Restaurants oder Internetcafés etc.). Dies kann der Kunde sowohl in Österreich als auch im Ausland machen.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Auf Grund der abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 57 Abs 2 GSpG und zur Vermeidung finanzstrafrechtlicher Konsequenzen gemäß § 2 Abs 2 FinStrG hat die Bf am 9. November 2016 hinsichtlich der Glücksspielabgabe für die Monate April 2012 bis September 2016 beim Finanzamt eine Selbstanzeige eingereicht.

Im Zuge dessen wurde von der Bf wurde dargelegt, dass völlig unklar sei, wie die „Teilnahme vom Inland aus“, die die Tatbestandsvoraussetzung für das Entstehen der Abgabepflicht ist, bei online abgeschlossenen Glücksspielen ermittelt bzw festgestellt werden solle.

In der Folge kam es zu einer Prüfung und Glücksspielabgabenbescheiden gemäß § 201 BAO im Zeitraum April 2012 bis September 2016 durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, dem nunmehrigen Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten.

In weiterer Folge wurden die verfahrensgegenständlichen ersten Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO mit insgesamt 36 Bescheiden am 9. Oktober 2019 von der belangten Behörde festgesetzt:

1. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2013	in Höhe von 64,08 €
2. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2013	in Höhe von 132,34 €
3. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2013	in Höhe von 121,08 €
4. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2014	in Höhe von 193,62 €
5. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2014	in Höhe von 210,58 €
6. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2014	in Höhe von 238,21 €
7. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2014	in Höhe von 156,49 €
8. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2014	in Höhe von 190,02 €
9. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2014	in Höhe von 230,80 €
10. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2014	in Höhe von 235,73 €
11. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2014	in Höhe von 369,49 €
12. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2014	in Höhe von 295,25 €
13. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2014	in Höhe von 497,33 €
14. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2014	in Höhe von 503,53 €
15. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2014	in Höhe von 1.088,74 €
16. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2015	in Höhe von 1.203,75 €
17. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2015	in Höhe von 1.953,68 €
18. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2015	in Höhe von 1.550,55 €
19. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2015	in Höhe von 1.616,65 €
20. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2015	in Höhe von 1.276,09 €
21. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2015	in Höhe von 1.506,16 €
22. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2015	in Höhe von 1.570,53 €
23. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2015	in Höhe von 1.705,58 €
24. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2015	in Höhe von 1.396,28 €
25. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2015	in Höhe von 1.122,33 €
26. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2015	in Höhe von 1.704,21 €
27. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2015	in Höhe von 2.113,00 €
28. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2016	in Höhe von 2.228,84 €
29. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2016	in Höhe von 1.687,20 €
30. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2016	in Höhe von 2.212,60 €
31. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2016	in Höhe von 2.517,22 €
32. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2016	in Höhe von 2.128,63 €
33. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2016	in Höhe von 2.521,08 €

34. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2016	in Höhe von 1.924,25 €
35. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2016	in Höhe von 3.205,83 €
36. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2016	in Höhe von 2.072,41 €

In Summe ergibt das Säumniszuschläge für Glücksspielabgaben von Oktober 2013 bis September 2016 von 43.744,16 €, die bis 18. November 2019 zu entrichten waren.

Begründet wurde die Festsetzung damit, dass die Bf die Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der Fristen entrichtet worden seien.

Die Bf erhob gegen sämtliche gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheide sowie gegen die nicht gegenständlichen, den gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheiden aber zu Grunde liegenden und davor liegenden Glücksspielabgabebescheide

April 2012, Juni 2012, Juli 2012, Oktober 2012, Dezember 2012, Februar 2013, März 2013, April 2013, Juni 2013, Juli 2013, August 2013, September 2013, Oktober 2013, November 2013, Dezember 2013, Jänner 2014, Februar 2014, März 2014, April 2014, Mai 2014, Juni 2014, Juli 2014, August 2014, September 2014, Oktober 2014, November 2014, Dezember 2014, Jänner 2015, Februar 2015, März 2015, April 2015, Mai 2015, Juni 2015, Juli 2015, August 2015, September 2015, Oktober 2015, November 2015, Dezember 2015, Jänner 2016, Februar 2016, März 2016, April 2016, Mai 2016, Juni 2016, Juli 2016, August 2016 und September 2016, alte vom 11. September 2019, zugestellt am 18. September 2019

Beschwerden in einem Schreiben vom 25. November 2019.

Es wurde die direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes beantragt.

Begründet wurden hauptsächlich die Unzulässigkeit der festgesetzten Glücksspielabgaben.

Nach Darstellung des Sachverhaltes wurde insbesondere auf die Unmöglichkeit der Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus Bezug genommen:

„...“

Gem § 57 Abs 2 GSpG unterliegen Glücksspiele in Form von elektronischen Lotterien (§ 12a Abs 2 GSpG) einer Glücksspielabgabe von 40% der Jahresbruttospieleinnahmen, wenn die Teilnahme an diesen Glücksspielen „vom Inland aus“ erfolgt. Das Glücksspielgesetz knüpft die Glücksspielabgabe daher weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnort des Spielteilnehmers, sondern an den physischen Aufenthaltsort des Kunden während der Teilnahme an einem konkreten Glücksspiel.

Weder das Gesetz selbst, noch die Materialien oder die Rechtsauskünfte des BMF erläutern, wie der potenziell Abgabepflichtige bei Glücksspielen, die über das Internet erfolgen, ermitteln soll, ob ein Kunde vom Inland aus teilnimmt oder nicht, eine derartige Ermittlung ist nach aktuellem Kenntnisstand technisch nicht zuverlässig möglich.

Daher wird bei nicht-ansässigen Anbietern von Glücksspielen über das Internet, eine Teilnahme vom Inland (Österreich) aus angenommen, wenn sich der Kunde zum Zeitpunkt, in dem er an einem OnlineGlücksspiel teilnimmt, körperlich in Österreich aufhält. Die Teilnahme von Österreich aus wäre somit erfüllt, wenn der Kunde dies von seinem Stand-PC (Desktop) aus macht.

Allerdings kann der Kunde, neben diesen Standgeräten, die Webseite auch über mobile Geräte, wie Smartphones, Tablets und Notebooks nutzen. Zusätzlich zeigt die praktische Erfahrung, dass Kunden von Bf oftmals reisen, was dazu führen kann, dass die Teilnahme an einem Online-Glücksspiel zu einem Zeitpunkt stattfinden, an dem sich der Kunde außerhalb von Österreich befindet.

Gerade die Feststellung, von welchem Ort die Teilnahme erfolgt, ist nicht möglich, da es keine technischen Verfahren gibt, die den genauen Aufenthaltsort eines Internet-Users mit Gewissheit bestimmen können. Es ist festzuhalten, dass ein registrierter User, der über jeden Internetzugang auf das Angebot von Bf zugreifen kann, dies sowohl vom Inland als auch vom Ausland aus tun kann. Die Adresse, die er bei seiner Registrierung angibt, spielt dabei keine Rolle. Die Registrierungsadresse des Users ist daher kein Kriterium zur Feststellung, von wo aus die Teilnahme erfolgt. Ein User mit einer Registrierungsadresse innerhalb Österreichs kann daher sowohl von dieser inländischen Adresse als auch vom ausländischen Arbeitsort aus (ständig oder temporär - etwa ein Vorarlberger, der in Deutschland arbeitet, ein in das Ausland nur vorübergehend entsandter Mitarbeiter oder etwa auch ein Geschäftsreisender, der sich nur tagsüber im Ausland aufhält etc) das Angebot von Bf nützen.

Ebenso wird das Angebot von Usern, die eine österreichische Registrierungsadresse angegeben haben, auch sonst vom Ausland aus genützt (etwa während eines Urlaubsaufenthaltes im Ausland).“

Desweiteren wurde angeführt, aus welchen Gründen der Registrierungsort ein ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus sei:

„Aufgrund des weltweit möglichen Internetzuganges kann derselbe registrierte User über verschiedene Computer oder Mobilgeräte im In- und Ausland an Glücksspielen teilnehmen. Dabei sind grundsätzlich zwei mögliche Sachverhalte zu unterscheiden:

- *Registrierte User, die bei ihrer Registrierung eine Adresse in Österreich angegeben haben, können an Glücksspielen im Internet von einem Stand-PC/Mobilgerät vom Inland aus teilnehmen. Sie können aber auch während eines (vorübergehenden) Auslandsaufenthaltes (zB Urlaub, Geschäftsreise, längerer berufsbedingter Auslandsaufenthalt etc) über ein Mobilgerät/einen Stand-PC vom Ausland aus an Glücksspielen teilnehmen. Für den Anbieter dieser Glücksspiele ist es technisch nicht möglich verlässlich festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme stattfindet*
- *Andererseits ist es möglich, dass registrierte User, die bei ihrer Registrierung eine Adresse im Ausland angegeben haben, von einem Stand-PC im Ausland aus an Glücksspielen teilnehmen. Sie können aber auch während eines (vorübergehenden) Aufenthalts im Inland (zB Urlaub in Österreich, Geschäftsreise, längerer berufsbedingter Aufenthalt in Österreich etc) über ein Mobilgerät oder einen Stand-PC im Inland an Glücksspielen teilnehmen. Auch in diesem Fall ist es für den Anbieter (Bf) technisch nicht möglich, verlässlich festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme stattfindet.*

Für Bf als Anbieter von Glücksspielen über das Internet ist es daher schon grundsätzlich nur möglich festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung eine österreichische Adresse angegeben hat, am Internetangebot teilgenommen hat. Im Sinne eines Responsible Gaming ergreift Bf selbstverständlich laufend Maßnahmen, um die Angaben der User zu verifizieren. So weist das Unternehmen in den allgemeinen Geschäftsbedingungen (Beilage I- Bf AGB) ausdrücklich daraufhin, dass Bf ein eigenständiges Überprüfungsverfahren nutzt oder Dritte mit der Überprüfung beauftragen kann, wenn Kunden Einzahlungen vornehmen. Im Rahmen des Kundenidentifizierungsverfahrens (KYC-Prinzip) von Bf werden im eigenen Ermessen des Unternehmens Kunden nach Dokumenten, wie beispielsweise nach einer Kopie eines Personalausweises oder nach anderen Identifikationsdokumenten, gefragt. Es ist in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass es sich um Überprüfungen der Identität des Kunden, nicht aber um einen Nachweis, des tatsächlichen Aufenthalts des Kunden, während der Teilnahme an einem Online-Glücksspiel handelt. Daher können jedem Teilnehmer jene Angaben zugeordnet werden, die er zum Zeitpunkt seiner Registrierung bzw der späteren Änderung seiner Registrierung gemacht hat. Dagegen ist es unmöglich verlässlich festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Teilnahme am Glücksspiel befunden hat.

Eine - noch dazu finanzstrafrechtlich bewehrte - Selbstbemessungsabgabe, bei welcher weder der Abgabepflichtige noch die zuständige Behörde bestimmen kann, ob die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, ermöglicht keine gleichartige Abgabenerhebung und verstößt somit gegen das Legalitätsprinzip, Ergänzend sei noch erwähnt, dass das Wesen einer Selbstberechnungsabgabe ad absurdum geführt wird, wenn die Selbstberechnung von vornherein gar nicht möglich ist. Gegenstand der Beschwerde ist daher auch die Rüge von Ermittlungsfehlern durch die Behörde, die als Bemessungsgrundlage die

Jahresbruttospieleinnahmen aller mit österreichischer Adresse registrierten Teilnehmer herangezogen hat.“

Als dritter Punkt wurde die IP- Adresse als ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus dargestellt:

„Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 20. November 2014 (2013/16/0085) entschieden, dass auch die IP-Adresse einen Indizienbeweis für die Teilnahme vom Inland aus darstellen könnte. Diese Ansicht ist unseres Erachtens aus folgenden Gründen nicht richtig:

Bereits der UFS Wien hat erkannt, dass die Anknüpfung an die IP-Adresse des Kunden keine taugliche Methode zur Feststellung des Aufenthaltsortes des Kunden darstellt. Weitere zeigt sich bei einer Geolokalisierung über MaxMind GeoIP2 zur Zuordnung einer IP-Adresse zu einer bestimmten Stadt/einem bestimmten Ort, dass nur 24% der Anfragen korrekt beantwortet wurden und bei 22% Nicht-Auskünften, 55% falsche Auskünfte erfolgten. Wird über den gleichen Geolokalisierungs-Anbieter die Lokalisierung der IP-Adresse innerhalb eines Radius von 250km um einen bestimmten Ort abgefragt, so erhält man auch bloß in 77% der Abfragen richtige Ergebnisse (dh die abgefragte IP-Adresse liegt innerhalb eines Radius von 250km um einen bestimmten angefragten Punkt). In 1% der Anfragen erhält man falsche und in 22% der Anfragen keine Ergebnisse (Kolmhofer, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 15ff). Bei einer Abfrage zu einer auf 50km genauen Lokalisierung fällt der Anteil der richtigen Auskünfte auf 70%, die falschen Zuordnungen erhöhen sich auf 8%. Bei einem flächenmäßig vergleichsweise kleinen Land wie Österreich können derartige Messungenauigkeiten - bereits bei einem Radius von 50km, vielmehr noch aber bei einem Radius von 250km -in vielen Fällen zu einer falschen Zuordnung der IP-Adresse ins In- bzw Ausland führen. Als Vergleich sei festgehalten, dass die Luftlinie Salzburg-Wien etwa 250km beträgt.

Zusätzlich ist anzumerken, dass der VwGH im oben angeführten Erkenntnis davon ausgeht, dass die IP-Adresse etwas statisches (=dauerhaftes) sei, und daher dem Nutzer eindeutig zuordenbar. Die Zuweisung von IP-Adressen an ein Endgerät erfolgt bei privaten Internetzugängen aber auch mobilen Internetzugängen (zB auf Smartphones oder sogenannten „LTE-Web-Cubes“) im Regelfall dynamisch, also nur für einen bestimmten Zeitraum, nach dessen Ablauf eine andere IP-Adresse zugewiesen wird. Dies ermöglicht es dem Internetprovider, in diesem Moment nicht benutzte IP-Adressen anderweitig zu verwenden (Kolmhofer, Technische Stellungnahme „Statische und dynamische IP-Adressen“, S. 4). Eine IP-Adresse kann also nicht auf Dauer einem Gerät und damit einem Nutzer zugewiesen werden.

Insbesondere kann die IP-Adresse ein Indiz für einen „falschen“ Aufenthaltsort vermitteln, weil der Kunde beispielsweise übereinen Internetzugang das Angebot von Bf nützt, der über ein

Firmennetzwerk hergestellt wird, welches inländische IP-Adressen „vergibt“, selbst wenn sich der Nutzer im Ausland befindet (und umgekehrt).

Auch in Grenzregionen steigen Personen oftmals, obwohl sie sich physisch noch im Ausland befinden, über ein österreichisches Netz und damit mit einer österreichischen IP-Adresse in das Internet ein. Auch umgekehrte Fälle sind denkbar (UFS Wien GZ RV/1071-W/12 vom 5.4.2013).

Zudem ist es ganz einfach, mit einer IP-Adresse im Internet „aufzutreten“, die keine Rückschlüsse auf den Nutzer bzw seinen Aufenthaltsort zulässt. Die Nutzung von solchen, die eigene IP-Adresse verschleiernenden Technologien, setzt nicht immer eine bewusste Entscheidung des Nutzers voraus. Vielmehr aktivieren moderne Mobile Browser automatisch Proxy-Server, weil dadurch Inhalte schneller abrufbar sind (Kolmhofer, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 23). Zudem können sich Nutzer auch bewusst für die Nutzung eines Proxy-Servers entscheiden, um ihre Identität hinter IP-Adressen „zu verstecken“. Gezeigt werden nur die IP-Adressen der Proxy-Server, nicht aber der Endgeräte (Kolmhofer, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 27). Ein Nutzer des Glücksspielangebots von Bf kann daher etwa durch Nutzung eines solchen IP-Proxy-Servers seinen Aufenthaltsort „verschleiern“. Dies führt dazu, dass in Abhängigkeit davon, welche vom Aufenthaltsort des Kunden abweichende IP-Adresse der Proxy-Server dem Kunden zuordnet, eine Abgabepflicht der Glücksspielabgabe begründet wird, oder eben nicht.

Ferner stehen VPN-Dienste zur Verfügung, welche erlauben, dass sich ein User frei aussuchen kann, mit welcher „nationalen“ IP-Adresse er im Internet auftreten möchte. So ist möglich, obwohl der User nicht von Österreich aus in das Internet einsteigt, mithilfe eines VPN-Dienstes mit österreichischer IP-Adresse aufzutreten, VPN-Netzwerke werden vor allem von international tätigen Unternehmen, aber auch immer stärker im Privatbereich eingesetzt. Bei einer solchen Nutzung wird eine einheitliche IP-Adresse des VPN verwendet, wodurch der Eindruck erweckt wird, der Kunde würde sich dort aufhalten, wo der central routing point liegt Tatsächlich kann sich der Kunde aber in einem anderen Staat aufhalten, als in jenem, in dem sich der central routing point befindet.

So heißt es etwa auf <http://www.vpndienste.org/land/oesterreich/>: „Es gibt zahlreiche VPN-Anbieter, die einen oder mehrere VPN-Server in Österreich besitzen. [...] Nachdem man einen Account bei einem VPN-Provider angelegt und die Clientsoftware installiert hat, kann man die Verbindung zu einem Server in Österreich aufbauen. Von nun an surft man mit einer Österreichischen IP-Adresse durchs Internet und kann den Betreibern sämtlicher Online-Streams vortäuschen, sich In Österreich zu befinden.“ Ein aktueller Bericht von GlobalWebIndex (<http://diqiday.com/publishers/von-hide-ip-address-distort-analytics>) weist etwa aus, dass 15-25% aller Web-User in Europa Proxy-Server oder andere Dienste verwenden, die einem Kunden eine andere lokale IP-Adresse zuordnen, als er sie bei Verwendung des Internets ohne den Proxy-Server bzw die angesprochenen Dienste hätte. Hier ist auch festzuhalten, dass die

Verwendung eines Proxy-Servers vom Kunden nicht jedes Mal neu eingestellt werden muss, sondern als Einstellung beibehalten werden kann und oft auch wird, sodass dann jede Internet-Nutzung eines solchen Kunden über diesen Proxy-Server und damit über eine „verfälschte IP-Adresse“ abläuft.

Schließlich werden neue VPN/Proxy-Services angeboten, die auf einer geänderten Technologie basieren (peer-to-peer-Technology), bei der mehrere Rechner gleichberechtigt vernetzt sind, sodass ein Rechner die von anderen Rechnern im Netzwerk angebotenen Funktionen, Ressourcen, Dienstleistungen und Dateien nutzen kann, und anders als beim Internet, kein zentraler Server besteht. Durch diese Technologie werden Internetnutzer durch den Computer eines anderen Nutzers „durchgeroutet und erhalten so die IP-Adresse dieses Computers. Diese Technologie funktioniert auch grenzüberschreitend, so dass sich beispielsweise ein Kunde aus dem Ausland beim Online-Glücksspiel durch einen in Österreich lokalisierten Computer „durchrouten“ lassen kann. Dadurch tritt dieser Kunde mit einer österreichischen IP-Adresse auf, obwohl sich der Kunde bei der Teilnahme am Glücksspiel physisch außerhalb von Österreich aufhält. Da nach den bisherigen Entscheidungen der Abgabenbehörden der physische Aufenthalt des Kunden für die Frage der Abgabepflicht entscheidend ist, wird also eine Abgabepflicht begründet, die mangels physischen Aufenthaltes des Kunden in Österreich in Wahrheit nicht besteht. Auch die Verwendung eines Tor-Netzwerkes („Onion-Routing-Netzwerke“), bei denen die Internetzugriffe über sich ständig ändernde Wege erfolgen, führt letztlich zur Anonymisierung des Nutzers (Kolmhofer, Gutachten „Zuverlässigkeit der Positionsbestimmung von Internet-Teilnehmern“, S. 24).

Eine weitere Unmöglichkeit, den Aufenthalt des Kunden zu bestimmen, resultiert aus der Tatsache, dass die Kunden von Bf das Angebot auch über mobile Endgeräte, insbesondere über Smartphones nutzen können. Die Einwahl mit Smartphones in ein Datennetz kann aber - aus verschiedensten Gründen - in ein Netz eines anderen Staates erfolgen, als jenem, in dem sich der Smartphone-Nutzer aufhält. Dies ist beispielsweise in Grenzregionen der Fall.

Ferner wird eine nicht mit dem tatsächlichen, physischen Aufenthaltsort des Internetusers übereinstimmende IP-Adresse vergeben, wenn Dial-up-Internet, Wireless Internet Access Devices, POP oder mobile Datenzugänge verwendet werden oder ein load balancing („Umleitung von Datenvolumen in andere Netze zum Ausgleich von Überlasten“) stattfindet. Ferner wird bei Roaming über die Verwendung einer österreichischen SIM-Karte im Ausland stets eine österreichische IP-Adresse vergeben, obwohl die SIM-Karte nicht in Österreich verwendet wird. SIM-Karten werden in allen Smartphones und vielen iPads, Tablets und Laptops verwendet.

d. Die soeben geschilderten Bedenken zur Anknüpfung an die IP-Adresse dürfen aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Registrierungsadresse das bei weitem schwächste Indiz im Zusammenhang mit der Feststellung des aktuellen Aufenthaltsortes zum Zeitpunkt der

Spielteilnahme darstellt. Während die IP-Adresse - bei allen oben dargestellten Schwächen - jeweils beim Aufbau der aktuellen Internetverbindung vergeben wird und somit einen Bezug zum Zeitpunkt der Spielteilnahme hat, ist die Registrierungsadresse ein Teil der Stammdaten, die nur zur Identifikation des Kunden verwendet wird, um den Vorschriften über die Kundenidentifikation zu entsprechen. Bei temporären Aufenthalten im Ausland wie Auslandssemester, Arbeitsort im Ausland oder Urlauben, ändert sich die Adresse nicht und eine Teilnahme im Inland ist daher in derartigen Fällen nicht gegeben. In der Entscheidung vom 23. Juli 2018 (RV/7101044/2016) hat das BFG versucht, derartige Sachverhalte zu würdigen. Letztlich würden bei der dortigen Einbeziehungsmethodik sogar Umsätze während klar dokumentierter Auslandsaufenthalte in die Bemessungsgrundlage einfließen. Die dort vorgenommene Einzelfallbetrachtung ist für die in der Praxis erforderliche Abwicklung der Massendaten denkbar ungeeignet. Die Registrierungsadresse gibt in der Regel keinen Hinweis darauf, wo sich der Spielteilnehmer im fraglichen Zeitpunkt aufhält.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die IP-Adresse keinen tauglichen Anknüpfungspunkt für die „Teilnahme am Glücksspiel vom Inland aus“ und damit auch keinen Beweis für den Teilnahmeort darstellt. Es bestehen erhebliche Unsicherheiten bei der Festlegung des physischen Aufenthaltsortes über eine IP-Adresse. Damit steht aber fest, dass kein logisches Denkgesetz oder ein Erfahrungssatz besteht, wonach eine „österreichische“ IP-Adresse bedeutet, dass sich der Internet-User bei der Teilnahme am Spiel tatsächlich physisch in Österreich aufhält. Mit technischen Maßnahmen lässt sich der Aufenthaltsort eines Kunden für den Anbieter von Online-Glücksspielen nicht ermitteln.

e. Technisch ist es also möglich und kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Ausland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet wird bzw dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Inland aus erfolgt, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet wird.

f. Die Feststellung, von welchem Ort aus die Teilnahme an einem Glücksspiel im Internet stattgefunden hat, ist daher technisch nicht in hinreichend verlässlicher Weise möglich.“

Desweiteren richtete die Bf ihre Ausführungen gegen die Bescheidbegründung und rechtliche Beurteilung, weil nach ihrer Ansicht aus dem Gesetz nicht abzuleiten sei, wie die Tatbestandsvoraussetzung der „Teilnahme vom Inland aus“ zu ermitteln sei und diese Ermittlung technisch gar nicht möglich sei.

Die Bf fasst die Beurteilung der belangten Behörde bzw. die Heranziehung von Indizienbeweisen so zusammen, dass das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu dem Ergebnis gelangen hätte müssen, dass das Heranziehen des einzigen Indizes der Registrierungsadresse des Users nicht geeignet sei, die Bemessungsgrundlage für die

Glücksspielabgabenvorschreibung festzusetzen und die Glücksspielabgaben für den hier verfahrensgegenständlichen Zeitraum mit Null bestimmen bzw festsetzen müssen.

Außerdem wirft die Bf der belangten Behörde Mangelhaftigkeit der Bescheidebegründung vor, weil aus der Begründung des Finanzamtes nicht erkennbar wäre, in welcher Form die Verbindung des herangezogenen Indizes der Registrierungsadresse zur Beweistatsache der Teilnahme an Glücksspielen vom Inland erfolgt sei. Erst diese Verbindung ermögliche es, einen Indizienbeweis im Abgabenvorfahren als Beweis heranzuziehen. In der Begründung des Finanzamtes fehle jegliche Verbindung des einzigen Indizes „Registrierungsadresse des Users“ zur erfolgten Sachverhaltsfeststellung, zudem genüge eine einzige Indizientatsache im Allgemeinen nicht, sondern es bedürfe mehrerer von ihnen, somit einer Indizienkette.

Der Feststellung, dass sämtliche Glücksspiele von im Inland registrierten Usern auch im Inland abgeschlossen worden wären, fehle es eindeutig an dieser stabilen Ausgangsbasis. Das BFG hätte in der Entscheidung vom 23. Juli 2018, RV/7101044/2016, versucht der Registrierungsadresse entgegenstehende Indizien zu berücksichtigen und angeführt, dass durch die Entscheidung VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 ist zwar geklärt worden wäre, dass sowohl die inländische Wohnsitzadresse als auch die inländische IP-Adresse Indizien für die „Teilnahme vom Inland“ darstellen, nicht jedoch inwieweit die beiden Indizien gleichwertig seien bzw die Wertigkeit der weiteren vorgebrachten Indizien. Daraus schloss die Bf, dass auch dem Bundesfinanzgericht offensichtlich klar sei, dass ein Indiz nicht ausreichen könne, um die tatsächliche Teilnahme vom Inland aus mit ausreichender Bestimmtheit zu ermitteln. Die Anknüpfung an die Registrierungsadresse des Users ohne weitere Anknüpfungspunkte - somit ohne geschlossene Indizienkette - komme einer Schätzung gleich und sei somit kein hinreichender Hinweis auf den Aufenthalt des Users bei Abschluss des Rechtsgeschäfts. Ob vom Inland aus an einer Ausspielung teilgenommen worden wäre, sei ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirkliche, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich sei und verwies auf VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085, dort zu Wettgebühren nach §33 TP 17 GebG.

Darüberhinaus führte die Bf an, dass der belangten Behörde fehlende Ermittlung des Grundtatbestandes durch die Behörde vorzuwerfen wären. Dazu führt sie ua aus, dass für die Teilnahme vom Inland aus das Glücksspielgesetz weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnort des Teilnehmers anknüpfe, sondern an den physischen Aufenthaltsort des Kunden während der Teilnahme an einem konkreten Spiel. Daher sei der Nachweis der Teilnahme durch einen Kunden an jedem einzelnen Spiel relevant. Unstrittig sei die "Teilnahme vom Inland aus" demnach dann erfüllt, wenn sich der Teilnehmer bei der Teilnahme an dem Spiel

physisch in Österreich befinde. Die Gestaltung dieser steuerlichen Vorschrift bedürfe allerdings eines hohen Beweismaßes, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Durch das Unterlassen der Überprüfung, wie eine Teilnahme vom Inland aus nachgewiesen oder durch Indizien glaubhaft gemacht werden könne, werde das Vorgehen der Behörde somit mit Willkür belastet.

Weiters sei auch die gleichmäßige Einhaltung der Rechtsvorschriften durch die Behörde zu gewährleisten, was ebenfalls ihre Mitwirkung erfordere. Die Überprüfung des Beweismaßes einer Selbstbemessungsabgabe, bei welcher der Abgabepflichtige über das ihm zurechenbare Wissen hinaus Daten benötige, wäre bisher noch nicht Gegenstand einer Normenprüfung durch den VfGH. Nach ständiger Rechtsprechung hätten die Abgabenbehörden gern § 115 Abs 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Sachverhaltsermittlung müsse zu einer vollständigen und wahrheitsgemäßen Feststellung des Sachverhaltes führen, weil nur auf diese Weise die gleichmäßige Besteuerung gewährleistet werden könne. Nach Ansicht des VfGH hätte die Abgabenbehörde daher ihre Ermittlungen auch zugunsten der Abgabepflichtigen bis zur Grenze des Zumutbaren durchzuführen (vgl VfGH 12.12.1985, 85/16/0099), (vgl *Gaedke*, in Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, § 115 Abs 3 BAO in der Beraterpraxis). In einer kürzlich ergangenen Entscheidung weise auch der VfGH darauf hin, dass die Behörde verpflichtet sei, Gründe und Gegengründe gegeneinander abzuwägen (VfGH 24.11.2016, E 1063/2016). Neben § 115 Abs 1 BAO sei auch § 115 Abs 3 BAO relevant, wonach Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen seien. Ein faires Verfahren würde im vorliegenden Fall eben nicht gewährt, da keine (Hilfs-)Tatsachen zugunsten der Abgabepflichtigen berücksichtigt worden wären. Bereits in der Selbstanzeige vom 9. November 2016 wäre ausdrücklich drauf hingewiesen worden, dass das alleinige Abstellen auf die Registrierungsadresse für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu Unrichtigkeiten führen müsse, zumal nicht jeder Kunde mit einer bisweilen Jahre alten österreichischen Registrierungsadresse von Österreich aus teilgenommen hätte. Dennoch sei nicht einmal der Versuch unternommen worden, den Anteil an Teilnehmern mit österreichischer Registrierungsadresse, die vom Ausland aus teilgenommen haben, zu ermitteln.

Diese Vorgehensweise widerspreche daher dem Gesetzeswortlaut, der mit der Formulierung „prüfen“ und „würdigen“ eine völlig neutrale Kontrolle und Untersuchung der Angaben und Umstände verlange, die bei der Erforschung der materiellen Wahrheit auch zugunsten der Abgabepflichtigen sprechende Umstände zu prüfen und zu berücksichtigen habe.

Die amtswegige Ermittlungspflicht bestünde daher sogar dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen verletzt und würde nur in ihrem Umfang durch die Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, (4. Auflage 2011), § 115 Tz 9) usw. Zusammenfassend sei festzustellen, dass die Behörde - von sich aus - verpflichtet gewesen wäre, den tatbestandsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln und dabei sämtliche Vorbringen von Bf zu prüfen und im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen. Die angefochtenen Bescheide enthielten keinen Hinweis auf irgendwelche Ermittlungen durch die Behörde. Die Behörde habe es verabsäumt, Vorbringen der Bf angemessen zu prüfen, um das Tatbestandsmerkmal „Teilnahme vom Inland aus“ zu verifizieren und dies, obwohl Bf in der Selbstanzeige vom 9. November 2016 für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum April 2012 bis September 2016 darauf hingewiesen hätte, dass es trotz aller Bemühungen, die Abgabenvorschrift einzuhalten, nicht möglich gewesen wäre, die Verwirklichung des Abgabentatbestandes zu ermitteln und den physischen Aufenthaltsort der Kunden zum Zeitpunkt der Spielteilnahme als Tatbestandsvoraussetzung für die genaue Berechnung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe gem § 57 Abs 1 GSpG (technisch) festzustellen. Statt diesen Hinweis in der Offenlegung einer Prüfung zu unterziehen und im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Bruttospielerträge) entsprechend zu berücksichtigen, beschränke sich die belangte Behörde darauf die „Teilnahme vom Inland aus“ anhand eines einzigen Indizes, der Registrierung mit einer österreichischen Adresse zu bestimmen.

Ein solches Unterlassen von Ermittlungstätigkeiten bzw. eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens hätte der VfGH als willkürliches Verhalten, das in die Verfassungssphäre eingreife, beurteilt, zitiert wurde zB VfSlg 15.451/1999, VfSlg 15.743/2000, VfSlg 16.354/2001, VfSlg 16.383/2001 oder erst jüngst VfGH 21.11.2013, U1900/2013). Willkürliches Vorgehen liege auch dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründe, denen jeglicher Begründungswert fehle oder wenn dem Bescheid die gesetzliche Grundlage fehle (VfSlg 13.302/1992; VfSlg 14.421/1996 oder VfSlg 15.743/2000).

Als weiteres Beschwerdevorbringen führte die Bf aus, dass Bedenken gegen die Anknüpfung an den Registrierungsort bestünden sowie die Einbeziehung von „Boni“ und „Freispielen“ in die Bemessungsgrundlage rechtswidrig sei, wobei auch auf die Abzugsfähigkeit von Jackpot-Kosten eingegangen wurde.

Auch europarechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 57 Abs. 2 GSpG wurden vorgebracht.

Desweiteren wurde Antrag auf Aussetzung der Einhebung bezüglich der Glücksspielabgaben gestellt.

Betreffend die gegenständlichen Säumniszuschläge wurde primär auf die dargestellten Ausführungen zu den Glücksspielabgaben verwiesen und Antrag gestellt, diese auf Null € herabzusetzen, weil die Bf an der Säumnis kein Verschulden treffe.

Die Bf hätte für die betroffenen Zeiträume eine Selbstberechnung der Glücksspielabgaben vorgenommen. Ausgehend von der von der Bf dargestellten Rechtsprechung und der technischen Unmöglichkeit der Erhebung des für den Abgabentatbestand

wesentlichen Tatbestandsmerkmals der „Teilnahme vom Inland aus“, treffe die Bf an einer allfälligen Unrichtigkeit der Selbstberechnung kein Verschulden.

Beschwerdevorentscheidung wurde in Befolgung des Antrages der Bf keine erlassen.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Am **29. Jänner 2020** wurde der Akt dem **Bundesfinanzgericht vorgelegt**. Im Vorlagebericht stellte die belangte Behörde den Sachverhalt dar und führte in ihrer Stellungnahme aus, dass die Vorlage unter Berücksichtigung des Antrags gem. § 262 Abs. 2 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung mit dem Antrag auf Abweisung erfolge.

Die Ausführungen in der Beschwerde seien nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der Festsetzung der Säumniszuschläge aufzuzeigen.

Die Festsetzung des Säumniszuschlags setze nach der ständigen Rechtsprechung der Gerichte bloß das formale Bestehen der Abgabepflicht voraus, wobei der Säumniszuschlag eine „Sanktion eigener Art“ nach dem Verwaltungsgerichtshof VwGH 21.4.1983, 83/16/0016 sei.

Er sei eine objektive Säumnisfolge und ein „Druckmittel“ zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0155 ua). Sein Zweck liege darin, die pünktliche Tilgung von Abgabenschulden sicherzustellen, VwGH 24.4.1997, 95/15/0164; VfGH 3.3.2001, B 621/98; Ritz, BAO 5 § 217 Tz 2. Es ginge um die Rechtzeitigkeit der Bezahlung der Steuer.

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages sei die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Stammabgabe rechtskräftig, oder mit einem Rechtsmittel angefochten sei (VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206).

Dass die den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Abgaben angefochten seien und auch die Gründe, aus denen diese angefochten wären, hindere daher das Anfallen eines Säumniszuschlages nicht. Diesbezüglich werde auch auf das nach Ansicht der belangten Behörde im Sachverhalt vergleichbare Erkenntnis des BFG vom 24.11.2016, RV/7103992/2016 verwiesen.

Auf die Abweisung des Antrags gem. § 217 Abs. 7 mit gesondertem Bescheid werde verwiesen. Es würden keine Umstände aufgezeigt, weshalb angesichts der Rechtsprechung zur Teilnahme aus dem Inland zu den maßgeblichen Fälligkeitstagen keinerlei Entrichtungen erfolgt seien.

Eine allfällige Abänderung der Abgaben aufgrund der Beschwerde gegen deren Festsetzung würde im Nachhinein gem. § 217 Abs 8 BAO von Amts wegen berücksichtigt.

Am **14. September 2022** richtete das Bundesfinanzgericht einen **Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung** mit dem Sachverhalt und der rechtlichen Beurteilung, wie sie sich für das Bundesfinanzgericht zu diesem Zeitpunkt darstellte, in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung an die Bf und die belangte Behörde, mit dem Hinweis, dass eine mündliche Verhandlung im gegenständlichen Fall nicht notwendig sei, weil zum einen der Sachverhalt klar sei und zum anderen auf Grund der Bindung der Säumniszuschlagsbescheide an die Glücksspielabgabenbescheide die mündliche Verhandlung keine andere Entscheidung ergeben könne.

Darüberhinaus räumte das Bundesfinanzgericht die Möglichkeit zu einer Stellungnahme ein.

Die **Bf beantwortete** den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes nach beantragter und bewilligter Fristverlängerung für die Stellungnahme bis 31. Oktober 2022 **mit einem Schreiben vom 21. Oktober 2022**, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 31. Oktober 2022, das eine ergänzende Stellungnahme enthielt:

Darin bestätigte die Bf die Anhängigkeit der Verfahren betreffend die dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegenden Stammabgaben beim Bundesfinanzgericht.

Die hier verfahrensgegenständlichen ersten Säumniszuschläge seien gemäß § 217 BAO mit insgesamt 36 Bescheiden am 9. Oktober 2019 festgesetzt worden und deren Festsetzung würde nach ständiger Rechtsprechung der Gerichte bloß das formale Bestehen der Abgabepflicht voraussetzen. Die Festsetzung des ersten Säumniszuschlags gem § 217 BAO für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum sei somit dem Grunde nach rechtmäßig erfolgt. Die Bf räumte ein, dass der Höhe nach der erste Säumniszuschlag jedoch von der Höhe der zugrundeliegenden Stammabgabe, der Glücksspielabgaben abhängen würde.

Falls das noch anhängige Beschwerdeverfahren hinsichtlich dieser Festsetzungen mit einer Stattgabe und einer darauf basierenden Abänderung/Reduzierung der Glücksspielabgaben entschieden werden sollte, komme es gern § 217 Abs. 8 BAO zu einer Herabsetzung der Säumniszuschläge von Amts wegen, die nicht im Ermessen der Abgabenbehörde liege.

Basierend auf den Vorgaben des § 217 Abs. 8 BAO und der amtswegigen Korrektur der Säumniszuschläge bei Abänderung/Reduzierung der Stammabgaben, zog die Bf die Anträge auf

mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat betreffend die gegenständlichen Säumniszuschläge für Glücksspielabgaben für den Zeitraum Oktober 2013 bis September 2016 zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist ein Unternehmen mit Firmensitz in Malta, das Online-Glücksspielprodukte des unter der Webseite ***1*** anbietet, die unter anderem auch in Österreich verfügbar ist.

Auf Grund der abgabenrechtlichen Verpflichtung nach § 57 Abs 2 GSpG und zur Vermeidung finanzstrafrechtlicher Konsequenzen gemäß § 2 Abs 2 FinStrG hat die Bf am 9. November 2016 hinsichtlich der Glücksspielabgabe für die Monate April 2012 bis September 2016 beim Finanzamt eine Selbstanzeige eingereicht.

Nach Prüfung und Festsetzung der Glücksspielabgabenbescheide gemäß § 201 BAO im Zeitraum April 2012 bis September 2016 durch die belangte Behörde wurden die verfahrensgegenständlichen ersten Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO mit insgesamt 36 Bescheiden am 9. Oktober 2019 von der belangten Behörde festgesetzt:

- | | | |
|-----|--|----------------------|
| 1. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2013 | in Höhe von 64,08 € |
| 2. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2013 | in Höhe von 132,34 € |
| 3. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2013 | in Höhe von 121,08 € |
| 4. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2014 | in Höhe von 193,62 € |
| 5. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2014 | in Höhe von 210,58 € |
| 6. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2014 | in Höhe von 238,21 € |
| 7. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2014 | in Höhe von 156,49 € |
| 8. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2014 | in Höhe von 190,02 € |
| 9. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2014 | in Höhe von 230,80 € |
| 10. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2014 | in Höhe von 235,73 € |
| 11. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2014 | in Höhe von 369,49 € |

12.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2014	in Höhe von 295,25 €
13.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2014	in Höhe von 497,33 €
14.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2014	in Höhe von 503,53 €
15.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2014	in Höhe von 1.088,74 €
16.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2015	in Höhe von 1.203,75 €
17.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2015	in Höhe von 1.953,68 €
18.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2015	in Höhe von 1.550,55 €
19.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2015	in Höhe von 1.616,65 €
20.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2015	in Höhe von 1.276,09 €
21.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2015	in Höhe von 1.506,16 €
22.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2015	in Höhe von 1.570,53 €
23.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2015	in Höhe von 1.705,58 €
24.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2015	in Höhe von 1.396,28 €
25.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2015	in Höhe von 1.122,33 €
26.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2015	in Höhe von 1.704,21 €
27.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2015	in Höhe von 2.113,00 €
28.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2016	in Höhe von 2.228,84 €
29.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2016	in Höhe von 1.687,20 €
30.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2016	in Höhe von 2.212,60 €
31.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2016	in Höhe von 2.517,22 €
32.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2016	in Höhe von 2.128,63 €
33.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2016	in Höhe von 2.521,08 €
34.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2016	in Höhe von 1.924,25 €
35.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2016	in Höhe von 3.205,83 €

36. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2016 in Höhe von 2.072,41 €

In Summe ergibt das Säumniszuschläge für Glücksspielabgaben von Oktober 2013 bis September 2016 von 43.744,16 €, die bis 18. November 2019 zu entrichten waren.

Die Bf erhob gegen sämtliche gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheide sowie gegen die nicht gegenständlichen, den gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheiden aber zu Grunde liegenden bzw. davor liegenden Glücksspielabgabebescheide Beschwerden am 25. November 2019.

Es wurde die direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes beantragt.

Begründet wurde hauptsächlich die Unzulässigkeit der festgesetzten Glücksspielabgaben insb. auf Grund der Unmöglichkeit der Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus, da der Registrierungsort ein ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus sei, die IP- Adresse als ungeeignetes Merkmal zur Bestimmung der Teilnahme vom Inland aus wäre, fehlender Ermittlungen der belangten Behörde und weil die Heranziehung eines einzigen Indizes der Registrierungsadresse des Users nicht geeignet sei, die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabenvorschreibung festzusetzen.

Auf alle Begründungen der Beschwerde gegen die Glücksspielabgaben wurde als Begründung für die Bekämpfung der gegenständlichen Säumniszuschläge verwiesen und Antrag gestellt, diese auf Null € herabzusetzen, weil die Bf an der Säumnis kein Verschulden treffe.

Beschwerdevorentscheidung wurde in Befolgung des Antrages der Bf keine erlassen.

Am 29. Jänner 2020 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung vorgelegt, weil die Ausführungen in der Beschwerde nicht geeignet seien, eine Rechtswidrigkeit der Festsetzung der Säumniszuschläge aufzuzeigen.

Am 14. September 2022 richtete das Bundesfinanzgericht einen Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung an die Bf und die belangte Behörde und bot die Möglichkeit zu einer Stellungnahme.

Die Bf bestätigte darin die Anhängigkeit der Verfahren betreffend die dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegenden Stammabgaben beim Bundesfinanzgericht.

Die Bf bestätigte ebenfalls, dass die Festsetzung der Säumniszuschläge nur das formale Bestehen der Abgabepflicht voraussetzten und daher dem Grunde nach rechtmäßig erfolgt seien, jedoch deren Höhe von der Höhe der zugrundeliegenden Glücksspielabgaben abhängen.

und eine allfällige Stattgabe der Beschwerden gegen die Stammabgaben eine zwingende Herabsetzung der Säumniszuschläge von Amts wegen gem § 217 Abs. 8 BAO zur Folge hätte und zog daher die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat betreffend die gegenständlichen Säumniszuschläge für Glücksspielabgaben für den Zeitraum Oktober 2013 bis September 2016 zurück.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des elektronisch vorgelegten Aktes der belangten Behörde als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bzw. dem nunmehrigen Rechtsnachfolger Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigen sowie dem Bundesfinanzgericht ist evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 217 BAO idF BGBl. I Nr. 62/2019

1. § 217

(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

(3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von

Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

(4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,

b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,

c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,

d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebahrung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs. 3 erster Satz zu laufen.

(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und

b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

(9) Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gem. § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der diesem Abs. 1 folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge der Nichtentrichtung von Abgabenschuldigkeiten bei deren Fälligkeit. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (Ritz/Koran, BAO⁷, § 217 Rz 2f).

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Diese Maßnahme ist, wie die Bf in ihrer ergänzenden Stellungnahme richtig ausgeführt hat, zwingend, also nicht im Ermessen und von Amts wegen von der Abgabenbehörde durchzuführen.

Die für den Säumniszuschlag relevante Fälligkeit ergibt sich aus § 59 GSpG. Die Abgabenschuldigkeiten waren zu den genannten Fälligkeitstagen, demnach bereits vor Nachholung der Festsetzung der Abgaben durch die Behörde fällig.

Die Bf hat kein Vorbringen dahingehend erstatte, dass dieser Zahlungsverpflichtung für die im Festsetzungsbescheid genannten Monate ihrerseits nachgekommen worden wäre.

Die Bf bekämpft vielmehr die verfassungsmäßige und damit grundsätzliche Rechtmäßigkeit der Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs.2 GSpG.

In diesem Zusammenhang ist aber festzuhalten, dass nach Verwaltungsgerichtshof die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, grundsätzlich unbeachtlich sind, siehe VwGH 26.5.1999, 99/13/0054.

Der Säumniszuschlag wird auf Grund der Stammabgabe bemessen, das bedeutet, dass die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit Bemessungsgrundlage dafür ist, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig, angefochten oder rechtskräftig ist. Die Festsetzung eines Säumniszuschlages ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Stammabgabe, VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; 18.9.2003, 2002/16/0072, und von der Rechtskräftigkeit der Festsetzung der Stammabgabe, VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; 26.1.2006, 2005/16/0240, sowie von der Tatsache, ob die Festsetzung mit Bescheidbeschwerde angefochten ist, VwGH 23.3.2000, 99/15/0145.

Die umfangreichen Ausführungen und Einwendungen der Bf gegen die Abgabenfestsetzung sind daher im gegenständlichen Verfahren über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen irrelevant und es ist daher im gegenständlichen Verfahren nicht darauf einzugehen. Diese sind vielmehr verfahrensgegenständlich im Verfahren über die festgesetzten Glücksspielabgaben, wo sie zu prüfen sein werden, wobei angemerkt wird, dass insbesondere zur „Teilnahme vom Inland aus“ eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist, die dieses Tatbestandsmerkmal als rechtmäßig bzw. die Abgabenfestsetzung auf Grund nur eines Indizes als zulässig erachtet (siehe dazu insb VwGH vom 06.07.2020, Ro 2018/17/0005; VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; VwGH 14.1.2020, Ro 2018/16/0046).

Darauf basierend und dementsprechend ist auch die ständige Judikatur des Bundesfinanzgerichtes (siehe zB BFG 05.09.2022, RV/7103372/2020, BFG 25.04.2022, RV/7103142/2020, BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 etc.).

Auch der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerden betreffend Teilnahme vom Inland aus an Online-Glücksspielen iSd § 57 Abs. 2 GSpG mehrfach ab (VfGH 21.11.2013, B 617/2013, B 1116/2013 - zu UFS 5.4.2013, RV/1194-W/12; UFS 26.8.2015, RV/1509-W/13; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13) und stellte in etlichen Ablehnungsbeschlüssen fest, dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016).

Explizit festgehalten wird aber, dass für den Fall, dass trotzdem in diesem Verfahren über die Glücksspielabgaben den dort gegenständlichen Beschwerden gegen die Abgabenfestsetzungen Erfolg beschieden sein sollte, diese Ergebnisse gemäß § 217 Abs. 8 BAO für eine Neuberechnung der Säumniszuschläge von Amts wegen zu berücksichtigen wären, ohne, dass dies im Ermessen der Abgabenbehörde liege (*Ritz/Koran*, BAO⁷, zu § 217 Rz 58a und b) – wie die Bf richtig in ihrer Stellungnahme ausgeführt hat.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Wien, am 9. November 2022