

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 14. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des Finanzamts Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, vom 9. Mai 2019 betreffend

50 Säumniszuschläge für die Monate

Jänner 2014 bis Februar 2017 und Mai 2017 bis April 2018,

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und auf folgende Beträge reduziert:

Säumniszuschläge	Höhe in €
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2014	8.414,39
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2014	7.177,60
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2014	7.539,33
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2014	8.216,26
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2014	8.451,79
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2014	8.043,53
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2014	7.288,62
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2014	7.115,37

Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2014	8.329,49
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2014	7.847,00
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2014	7.035,50
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2014	7.586,90
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2015	8.140,87
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2015	6.655,11
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2015	7.870,99
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2015	6.658,32
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2015	8.270,46
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2015	8.022,92
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2015	4.175,12
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2015	12.102,64
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2015	7.801,99
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2015	7.732,74
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2015	9.513,57
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2015	9.713,25
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2016	8.468,48
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2016	8.735,29
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2016	9.130,19
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2016	10.411,17
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2016	9.329,22

Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2016	11.529,25
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2016	11.093,44
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2016	11.176,16
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2016	11.604,90
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2016	13.150,69
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2016	11.227,36
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2016	12.830,72
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2017	12.099,29
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2017	12.953,25
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2017	13.105,40
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2017	15.894,23
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2017	15.039,74
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2017	13.960,06
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2017	18.928,27
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2017	18.431,97
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2017	16.234,47
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2017	24.495,92
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2018	20.074,31
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2018	17.133,19
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2018	21.830,90
Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2018	20.365,52

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin ***Bf***, in der Folge als Bf bezeichnet, ist ein internationales Unternehmen mit Firmensitz in Gibraltar. Die Online-Glücksspielprodukte des Unternehmens sind über das Internet erreichbar, die unter anderem auch in Österreich verfügbar ist.

Damit die Kunden das Angebot der Bf nutzen können, müssen sie sich in einem ersten Schritt auf deren Webseite registrieren. 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:

Mit Bescheid vom 8. August 2019 wies die belangte Behörde den Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen ab, mit der Begründung, dass eine Nichtfestsetzung gemäß § 217 Abs. 7 BAO voraussetze, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe. Der Säumniszuschlag stelle eine objektive Säumnisfolge dar, der die pünktliche Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten sicherstellen solle, für die der Abgabepflichtige Sorge zu tragen habe. Die Behauptung, es läge kein grobes Verschulden vor, da die Bf von einer anderen Rechtsansicht ausgegangen wäre, reiche als Nachweis für die Frage des Verschuldens nicht aus und müsse erst im Beschwerdeverfahren betreffend die Abgabefestsetzung geklärt werden, ob die Bf gesetzeskonform gehandelt habe.

Es wurde jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Fall einer nachträglichen Herabsetzung oder Aufhebung der Abgabenschuld von Amts wegen auch eine entsprechende Anpassung der Säumniszuschläge vorzunehmen sei.

In weiterer Folge wurden die verfahrensgegenständlichen ersten Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO mit insgesamt 50 Bescheiden in einer Ausfertigung am 9. Mai 2019 von der belangten Behörde festgesetzt:

1. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2014	in Höhe von 9.635,58 €
2. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2014	in Höhe von 8.203,40 €
3. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2014	in Höhe von 8.820,66 €
4. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2014	in Höhe von 9.372,56 €
5. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2014	in Höhe von 9.638,48 €
6. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2014	in Höhe von 9.451,99 €
7. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2014	in Höhe von 9.371,35 €
8. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2014	in Höhe von 8.349,11 €
9. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2014	in Höhe von 9.560,18 €
10. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2014	in Höhe von 9.144,25 €
11. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2014	in Höhe von 8.114,09 €
12. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2014	in Höhe von 8.485,75 €
13. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2015	in Höhe von 9.396,98 €
14. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2015	in Höhe von 7.890,58 €
15. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2015	in Höhe von 9.292,08 €
16. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2015	in Höhe von 7.901,58 €
17. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2015	in Höhe von 9.569,97 €
18. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2015	in Höhe von 9.535,26 €
19. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2015	in Höhe von 5.531,02 €
20. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2015	in Höhe von 13.611,21 €
21. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2015	in Höhe von 9.243,72 €
22. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2015	in Höhe von 9.311,23 €
23. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2015	in Höhe von 11.212,63 €
24. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2015	in Höhe von 11.107,75 €
25. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2016	in Höhe von 10.030,45 €
26. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2016	in Höhe von 10.160,73 €
27. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2016	in Höhe von 10.751,72 €
28. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2016	in Höhe von 11.756,78 €
29. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2016	in Höhe von 10.364,01 €
30. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2016	in Höhe von 14.075,89 €
31. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2016	in Höhe von 13.381,90 €
32. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2016	in Höhe von 13.654,19 €
33. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2016	in Höhe von 13.806,94 €
34. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2016	in Höhe von 13.130,72 €
35. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2016	in Höhe von 13.539,97 €

36. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2016	in Höhe von 15.880,72 €
37. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2017	in Höhe von 14.360,60 €
38. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2017	in Höhe von 15.368,69 €
39. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2017	in Höhe von 16.861,96 €
40. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2017	in Höhe von 19.034,77 €
41. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2017	in Höhe von 18.612,92 €
42. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2017	in Höhe von 17.478,51 €
43. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2017	in Höhe von 23.178,28 €
44. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2017	in Höhe von 23.020,53 €
45. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2017	in Höhe von 20.318,44 €
46. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2017	in Höhe von 27.756,25 €
47. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2018	in Höhe von 23.554,09 €
48. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2018	in Höhe von 21.579,35 €
49. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2018	in Höhe von 27.798,30 €
50. Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2018	in Höhe von 25.098,42 €

In Summe ergibt das Säumniszuschläge für Glücksspielabgaben von Jänner 2014 bis April 2018 in Höhe von 666.306,56 €, die bis 17. Juni 2019 zu entrichten waren.

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

Die Bf erhob gegen sämtliche gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheide Beschwerden am 14. Juni 2019. Die Bf erhob auch gegen sämtliche den gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheiden zu Grunde liegenden Glücksspielabgabebescheide Jänner 2014 bis Februar 2017 und Mai 2017 bis April 2018 Beschwerden, die Gegenstand anderer Verfahrens des Bundesfinanzgerichts waren.

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.

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

„...“

a) Dazu ist zunächst festzuhalten, dass ein registrierter User, der über jeden Internetzugang auf unser Angebot zugreifen kann, das sowohl vom Inland aus als auch vom Ausland aus tun kann. Der Ort, den er bei seiner Registrierung als seinen Wohnort angibt, spielt dabei keine Rolle. Der Wohnort des Users ist daher kein Kriterium zur Feststellung, von wo aus die Teilnahme erfolgt. Ein User mit Wohnort innerhalb Österreichs kann daher sowohl vom inländischen Wohnort aus als auch seinem 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) unser Angebot nutzen. Ebenso wird unser Angebot von Usern, die üblicherweise den Wohnort in Österreich haben, auch sonst vom Ausland aus genutzt (etwa während eines Urlaubsaufenthalts im Ausland). b) Aufgrund des weltweit möglichen Internetzugangs kann derselbe registrierte User über verschiedene Computer oder mobile devices (Mobiltelefon uä) im In- und Ausland an Glücksspielen teilnehmen. Dabei sind grundsätzlich zwei mögliche Sachverhalte zu unterscheiden: Registrierte User, die bei ihrer Registrierung einen Wohnsitz in Österreich angegeben haben, können an Glücksspielen im Internet von einem Internetanschluss/mobile device vom Inland aus teilnehmen. Sie können aber auch während eines (vorübergehenden) Auslandsaufenthaltes (zB Urlaub, Geschäftsreise, längerer berufsbedingter Auslandsaufenthalt etc) über ein mobile device/Internetanschluss 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 einen Wohnsitz im Ausland angegeben haben, von einem Internetanschluss 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 mobile device oder einen Internetanschluss im Inland an Glücksspielen teilnehmen. Auch in diesem Fall ist es für den Anbieter (uns) technisch nicht möglich verlässlich festzustellen, von welchem Ort aus die Teilnahme stattfindet. Für uns als Anbieter von Glücksspielen über das Internet ist es daher schon grundsätzlich nur möglich, festzustellen, dass ein User, der bei seiner Registrierung bzw in der Folge anlässlich einer - grundsätzlich über entsprechende Nachweise jederzeit möglichen - Änderung seiner Registrierungsdaten (zB wegen Übersiedlung, Heirat etc) einen bestimmten Wohnort angegeben hat, an unserem Internetangebot teilgenommen hat. Im Sinne eines Responsible Gaming ergreifen wir selbstverständlich laufend Maßnahmen, um die Angaben der User zu verifizieren. So nehmen wir zB regelmäßig Postzustellung von Gutscheinen vor, um über den Rücklauf eine erhöhte Evidenz der Registrierungen zu haben. Darüber hinaus ist es im Zeitpunkt der Auszahlung erforderlich, dass ein Ausweis in Kopie übermittelt wird, dies allein schon auf Grund des Schutzes von Minderjährigen. Diese - nur beispielhaft aufgezählten - Maßnahmen tragen zur Identifikation der Kunden bei (Stichwort „Know Your Customer“). Wir können daher jedem Teilnehmer jene Angaben (zB seinen Wohnort) zuordnen, die er im Zeitpunkt seiner Registrierung bzw der späteren Änderung seiner Registrierung gemacht hat.

Dagegen ist es uns unmöglich verlässlich festzustellen, an welchem Ort ein registrierter User sich zum Zeitpunkt seiner Teilnahme am Glücksspiel befunden hat.“

Technisch sei es also möglich und könne von der Bf nicht ausgeschlossen werden, dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Ausland aus erfolgt sei, dem Teilnehmer aber eine österreichische IP-Adresse zugeordnet worden sei bzw dass eine Teilnahme an einem Glücksspiel vom Inland aus erfolgt wäre, dem Teilnehmer aber eine ausländische IP-Adresse zugeordnet werde.

Die Hauptargumentation der Bf ging also dahingehend, dass die Feststellung, von welchem Ort aus die Teilnahme an einem Glücksspiel im Internet stattgefunden hat, technisch nicht in hinreichend verlässlicher Weise möglich sei.

Desweiteren wurde ausführlich darauf eingegangen, aus welchen Gründen die IP Adresse als Indiz dafür untauglich sei, wobei auf falsche Zuordnungen, die Thematik der Geolokalisation sowie Proxy Server etc. umfangreich eingegangen wurde sowie VPN-Netzwerke und die Unmöglichkeit der zweifelsfreien Zuordnung dargelegt wurde unter Verweis auf zahlreiche Gutachten.

Die Beschwerden gehen noch weiter auf die Ermittlung der Glücksspielabgaben ein, wie insb. durch die Darstellung von zwei unterschiedlichen Berechnungsmethoden durch die Bf, einmal nach der Registrierung mit einer inländischen Adresse und zum anderen durch Erfassung von Glücksspielumsätzen mittels einer österreichischen IP - Adresse.

Um trotz nicht möglicher Feststellung der Teilnahme vom Inland aus der abgabenrechtlichen Verpflichtung gemäß § 57 Abs. 2 GSpG nachzukommen, hätte die Bf eine Selbstbemessung nach den beiden genannten Methoden gemacht und fristgerecht die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO beantragt.

Am 15. April 2019 und am 17. April 2019 wären die angefochtenen Bescheide ergangen, mit denen die belangte Behörde die Festsetzung der Glücksspielabgaben vorgenommen hätte. Die gegenständlichen Beschwerden richten sich gleichermaßen gegen die festgesetzten Glücksspielabgaben, die nicht verfahrensgegenständlich sind, aber die Grundlage für die gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheide bilden.

Neben der nicht feststellbaren Tatbestandsvoraussetzung der Teilnahme vom Inland aus richtet sich die Beschwerde in ihren 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 Bescheidbegründung vor, weil aus der Begründung des Finanzamtes nicht erkennbar wäre, warum einer der beiden Berechnungsmethoden der Vorzug von der belangten Behörde gegeben worden sei und nicht auf die Bedenken der Bf eingegangen worden sei, die sie gegen diese Methode geäußert hätte.

Auch fehle in der Begründung des Finanzamtes jegliche Verbindung des einzigen Indizes der Wohnanschrift des Spielers zur Beweistatsache der Teilnahme an den Glücksspielen vom Inland aus.

Im Allgemeinen genüge ein Indiz nicht, sondern es bedürfe mehrerer von ihnen, somit einer Indizienkette. Ein Indiz allein käme einer Schätzung gleich, die nicht zulässig wäre.

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.

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.

Die Bf führt ua aus, dass nach ständiger Rechtsprechung die Abgabenbehörden gemäß § 115 Abs 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen hätten 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). Die Tatsachen, die auf eine Teilnahme außerhalb Österreichs schließen hätten lassen, wie zB die IP-Adresse, wären nicht gewürdigt worden.

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.

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 Mitwirkungspflicht der Bf enthebe die belangte Behörde auch nicht von ihrer Ermittlungspflicht.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die Behörde - von sich aus - verpflichtet gewesen wäre, den tatbestandsrelevanten Sachverhalt zu ermitteln und dabei sämtliche Vorbringen der 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 die Bf in jedem Offenlegungsbrief zur monatlichen Meldung für die Glücksspielabgaben 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 gern § 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).

Durch das Unterlassen der Überprüfung wie eine Teilnahme vom Inland aus nachgewiesen werden hätte sollen, werde das Vorgehen der Behörde mit Willkür belastet.

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.

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 fristgerecht 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:

3.1. Gegenständliches Verfahren

Am **11. September 2019** 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 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, BAO⁵ § 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 Stammapgabe 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. Dies müsse der Bf aber auch bewusst gewesen sein auf Grund der Verfahren aus vorangehenden Zeiträumen und weil auch aufgrund früherer Festsetzungen der Abgaben bereits auch Säumniszuschläge festgesetzt und auch entrichtet worden wären. Im Übrigen wurde zur Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzungen auf die Begründungen zur Abgabefestsetzungen und insbesondere auch bei Vorlage der Beschwerden in den Verfahren, zuletzt RV/7104754/2019 verwiesen.

Die belangte Behörde wies auch im Vorlagebericht darauf hin, wie schon im Abweisungsbescheid zum Herabsetzungsantrag, dass eine mögliche Abänderung der Festsetzungen gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Nachhinein zu berücksichtigen wäre und zu einer nachträglichen Anpassung führen würde. Eine Ausnahme sehe § 217 Abs. 7 BAO zwar vor, die Ausführungen in der Beschwerde gegen die Abgaben, auf die hinsichtlich der Säumniszuschläge und der beantragten Herabsetzung dazu verwiesen wurde, würden allerdings nicht vermögen darzutun, dass die Voraussetzungen für eine Herabsetzung vorliegen würden. Im Gegenteil, verstünde sich die Bf bei der vorliegenden Sachlage dazu, die Abgaben nicht zu entrichten, obwohl ihr bewusst sei, dass die Abgabenbehörde ihren Standpunkt nicht teile, könne von keiner vertretbaren abweichenden Rechtsansicht für die Nichtentrichtung zum

Fälligkeitszeitpunkt ausgegangen werden. Das Stützen auf eine vertretbare Rechtsmeinung ermögliche eine Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO nur dann, wenn nur diese eine vertretbare Rechtsansicht im Zeitpunkt der Fälligkeit vorliege und kein Anhaltspunkt dafür bestünde, diese Qualifikation auch anzuzweifeln. Verwiesen wurde auf BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013, VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019, BFG vom 27.04.2017, RV/7102856/2015. Wenn die andere Rechtsmeinung der Bf bekannt wäre, so könne sie sich jedenfalls nicht auf eine abweichende, vertretbare Rechtsansicht berufen (BFG vom 21.02.2019, RV/7105425/2014). Da das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Herabsetzung des Säumniszuschlages gem. § 217 Abs. 7 BAO, der bei der Entscheidung über die Beschwerde zu berücksichtigen sei, von der Bf in keiner Weise dargetan worden sei, könne auch danach eine Abänderung der Festsetzungen nicht erfolgen.

3.2. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes betreffend die dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegenden Glücksspielabgaben im Zeitraum Jänner 2014 bis April 2018

Am 15. Juli 2022 entschied das Bundesfinanzgericht im Verfahren ua betreffend die Glücksspielabgaben:

Jänner 2014 bis Dezember 2014,

Jänner 2015 bis Dezember 2015,

Jänner 2016 bis Dezember 2016,

Jänner 2107 bis Februar 2017,

Mai 2017 bis Dezember 2017 und

Jänner 2018 bis April 2018, RV/7104754/2019,

die Grundlage der gegenständlichen Säumniszuschläge sind.

Das Bundesfinanzgericht folgte den Ausführungen der Bf großteils nicht („Teilnahme aus dem Inland“, verfassungsrechtliche Bedenken, unionsrechtliche Bedenken, Mitwirkungspflicht etc.) aber gab wegen doppelter Erfassung von Bonusbeträgen teilweise statt und reduzierte so die Bemessungsgrundlagen.

Von diesen reduzierten Bemessungsgrundlagen berechnete das Bundesfinanzgericht die Glücksspielabgaben wie folgt neu:

Glücksspielabgaben 2014

Glücksspielabgaben 01/2014	420.719,26
Glücksspielabgaben 02/2014	358.879,86
Glücksspielabgaben 03/2014	376.966,46
Glücksspielabgaben 04/2014	410.813,19
Glücksspielabgaben 05/2014	402.176,49
Glücksspielabgaben 06/2014	422.589,25
Glücksspielabgaben 07/2014	364.430,96
Glücksspielabgaben 08/2014	355.768,50
Glücksspielabgaben 09/2014	416.474,67
Glücksspielabgaben 10/2014	392.350,02
Glücksspielabgaben 11/2014	351.774,90
Glücksspielabgaben 12/2014	379.344,90
Glücksspielabgaben 2015	
Glücksspielabgaben 01/2015	407.043,49
Glücksspielabgaben 02/2015	332.755,61
Glücksspielabgaben 03/2015	393.549,25
Glücksspielabgaben 04/2015	332.916,17
Glücksspielabgaben 05/2015	413.522,84
Glücksspielabgaben 06/2015	401.146,09
Glücksspielabgaben 07/2015	208.755,94
Glücksspielabgaben 08/2015	605.131,76
Glücksspielabgaben 09/2015	390.099,43

Glücksspielabgaben 10/2015	386.637,22
Glücksspielabgaben 11/2015	475.678,44
Glücksspielabgaben 12/2015	485.662,47
Glücksspielabgaben 2016	
Glücksspielabgaben 01/2016	423.423,87
Glücksspielabgaben 02/2016	436.764,34
Glücksspielabgaben 03/2016	456.509,69
Glücksspielabgaben 04/2016	520.558,60
Glücksspielabgaben 05/2016	466.461,23
Glücksspielabgaben 06/2016	576.462,32
Glücksspielabgaben 07/2016	554.671,87
Glücksspielabgaben 08/2016	558.807,96
Glücksspielabgaben 09/2016	580.244,82
Glücksspielabgaben 10/2016	657.534,53
Glücksspielabgaben 11/2016	561.368,24
Glücksspielabgaben 12/2016	641.535,80
Glücksspielabgaben 2017	
Glücksspielabgaben 01/2017	604.964,66
Glücksspielabgaben 02/2017	647.662,49
Glücksspielabgaben 05/2017	655.269,76
Glücksspielabgaben 06/2017	794.711,47

Glücksspielabgaben 07/2017	751.986,77
Glücksspielabgaben 08/2017	698.003,04
Glücksspielabgaben 09/2017	946.413,45
Glücksspielabgaben 10/2017	921.598,43
Glücksspielabgaben 11/2017	811.723,49
Glücksspielabgaben 12/2017	1.224.796,24
Glücksspielabgaben 2018	
Glücksspielabgaben 01/2018	1.003.715,64
Glücksspielabgaben 02/2018	856.659,58
Glücksspielabgaben 03/2018	1.091.544,84
Glücksspielabgaben 04/2018	1.018.275,93

3.3. Beschluss des Bundesfinanzgerichts im gegenständlichen Verfahren

Am **22. September 2022 richtete das Bundesfinanzgericht an die Bf einen Beschluss** an die Parteien in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung, der den Verfahrensgang und entscheidungsrelevanten Sachverhalt darlegte, wie er sich zu diesem Zeitpunkt für die Berichterstatterin darstellte, und gab den Parteien Gelegenheit zur Stellungnahme.

Es wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Bindung der Säumniszuschlagsbescheide an die Glücksspielabgabenbescheide bestehe.

Nach zweimaligem Antrag auf Fristverlängerung wurde die Frist zur Stellungnahme vom Bundesfinanzgericht bis 15. November 2022 verlängert.

Die **Bf übersandte am 15. November eine Stellungnahme**, die auf das teilweise stattgebende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Juli 2022, RV/7104754/2019, verwies.

Die Bf bestätigte, dass die Festsetzung des Säumniszuschlages bloß das formale Bestehen der Abgabepflicht voraussetze und die Festsetzung der gegenständlichen Säumniszuschläge daher dem Grunde nach zu Recht erfolgte seien, dass jedoch gemäß § 217 Abs. 8 BAO auf Grund der Reduktion der Glücksspielabgaben, es von Amts wegen zu einer Korrektur der Säumniszuschläge kommen müsse.

Basierend auf dieser Korrektur zog die Bf ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Senatszuständigkeit zurück.

Die Stellungnahme wurde von der Bf in Kopie an die belangte Behörde übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist ein Unternehmen mit Firmensitz in Gibraltar, die Online-Glücksspielprodukte unter Webseiten anbietet, die unter anderem auch in Österreich verfügbar sind.

Damit die Kunden das Angebot der Bf nutzen können, müssen sie sich in einem ersten Schritt auf deren Webseite registrieren, ab diesem Zeitpunkt können sie 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.), sowohl in Österreich als auch im Ausland.

Mit Bescheid vom 8. August 2019 wies die belangte Behörde den Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen ab, mit der Begründung, dass eine Nichtfestsetzung gemäß § 217 Abs. 7 BAO voraussetze, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe.

In weiterer Folge wurden die verfahrensgegenständlichen ersten Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO mit insgesamt 50 Bescheiden in einer Ausfertigung am 9. Mai 2019 von der belangten Behörde festgesetzt:

- | | | |
|----|--|------------------------|
| 1. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2014 | in Höhe von 9.635,58 € |
| 2. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2014 | in Höhe von 8.203,40 € |
| 3. | Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2014 | in Höhe von 8.820,66 € |

4.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2014	in Höhe von 9.372,56 €
5.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2014	in Höhe von 9.638,48 €
6.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2014	in Höhe von 9.451,99 €
7.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2014	in Höhe von 9.371,35 €
8.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2014	in Höhe von 8.349,11 €
9.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2014	in Höhe von 9.560,18 €
10.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2014	in Höhe von 9.144,25 €
11.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2014	in Höhe von 8.114,09 €
12.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2014	in Höhe von 8.485,75 €
13.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2015	in Höhe von 9.396,98 €
14.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2015	in Höhe von 7.890,58 €
15.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2015	in Höhe von 9.292,08 €
16.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2015	in Höhe von 7.901,58 €
17.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2015	in Höhe von 9.569,97 €
18.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2015	in Höhe von 9.535,26 €
19.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2015	in Höhe von 5.531,02 €
20.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2015	in Höhe von 13.611,21 €
21.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2015	in Höhe von 9.243,72 €
22.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2015	in Höhe von 9.311,23 €
23.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2015	in Höhe von 11.212,63 €
24.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2015	in Höhe von 11.107,75 €
25.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2016	in Höhe von 10.030,45 €
26.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2016	in Höhe von 10.160,73 €
27.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2016	in Höhe von 10.751,72 €

28.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2016	in Höhe von 11.756,78 €
29.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2016	in Höhe von 10.364,01 €
30.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2016	in Höhe von 14.075,89 €
31.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2016	in Höhe von 13.381,90 €
32.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2016	in Höhe von 13.654,19 €
33.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2016	in Höhe von 13.806,94 €
34.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2016	in Höhe von 13.130,72 €
35.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2016	in Höhe von 13.539,97 €
36.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2016	in Höhe von 15.880,72 €
37.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2017	in Höhe von 14.360,60 €
38.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2017	in Höhe von 15.368,69 €
39.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 05/2017	in Höhe von 16.861,96 €
40.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 06/2017	in Höhe von 19.034,77 €
41.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 07/2017	in Höhe von 18.612,92 €
42.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 08/2017	in Höhe von 17.478,51 €
43.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 09/2017	in Höhe von 23.178,28 €
44.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 10/2017	in Höhe von 23.020,53 €
45.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 11/2017	in Höhe von 20.318,44 €
46.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 12/2017	in Höhe von 27.756,25 €
47.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 01/2018	in Höhe von 23.554,09 €
48.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 02/2018	in Höhe von 21.579,35 €
49.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 03/2018	in Höhe von 27.798,30 €
50.	Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben 04/2018	in Höhe von 25.098,42 €

In Summe betragen die Säumniszuschläge 666.306,56 €, die bis 17. Juni 2019 zu entrichten waren.

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

Die Bf erhob gegen sämtliche gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheide Beschwerden, sowie gegen sämtliche den gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheiden zu Grunde liegenden Glücksspielabgabebescheide in den Zeiträumen Jänner 2014 bis April 2018 Beschwerden, die Gegenstand anderer Verfahren des Bundesfinanzgerichts waren (siehe Verfahrensgang).

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 und Antrag gestellt, diese auf Null € herabzusetzen.

Beschwerdevorentscheidung wurde in Befolgung des Antrages der Bf keine erlassen.

Der Akt wurde dem Bundesfinanzgericht am 11. September 2019 mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerden vorgelegt.

Am 15. Juli 2022, RV/7104754/2019, entschied das Bundesfinanzgericht über die Glücksspielabgaben Jänner 2014 bis Dezember 2014, Jänner 2015 bis Dezember 2015,

Jänner 2016 bis Dezember 2016, Jänner 2107 bis Februar 2017, Mai 2017 bis Dezember 2017 und Jänner 2018 bis April 2018, mit teilweiser Stattgabe, wodurch die Glücksspielabgaben neu berechnet wurden:

--

Glücksspielabgaben 2014	
Glücksspielabgaben 01/2014	420.719,26
Glücksspielabgaben 02/2014	358.879,86
Glücksspielabgaben 03/2014	376.966,46
Glücksspielabgaben 04/2014	410.813,19
Glücksspielabgaben 05/2014	402.176,49
Glücksspielabgaben 06/2014	422.589,25
Glücksspielabgaben 07/2014	364.430,96
Glücksspielabgaben 08/2014	355.768,50
Glücksspielabgaben 09/2014	416.474,67
Glücksspielabgaben 10/2014	392.350,02
Glücksspielabgaben 11/2014	351.774,90
Glücksspielabgaben 12/2014	379.344,90
Glücksspielabgaben 2015	
Glücksspielabgaben 01/2015	407.043,49
Glücksspielabgaben 02/2015	332.755,61
Glücksspielabgaben 03/2015	393.549,25
Glücksspielabgaben 04/2015	332.916,17
Glücksspielabgaben 05/2015	413.522,84
Glücksspielabgaben 06/2015	401.146,09
Glücksspielabgaben 07/2015	208.755,94
Glücksspielabgaben 08/2015	605.131,76

Glücksspielabgaben 09/2015	390.099,43
Glücksspielabgaben 10/2015	386.637,22
Glücksspielabgaben 11/2015	475.678,44
Glücksspielabgaben 12/2015	485.662,47
Glücksspielabgaben 2016	
Glücksspielabgaben 01/2016	423.423,87
Glücksspielabgaben 02/2016	436.764,34
Glücksspielabgaben 03/2016	456.509,69
Glücksspielabgaben 04/2016	520.558,60
Glücksspielabgaben 05/2016	466.461,23
Glücksspielabgaben 06/2016	576.462,32
Glücksspielabgaben 07/2016	554.671,87
Glücksspielabgaben 08/2016	558.807,96
Glücksspielabgaben 09/2016	580.244,82
Glücksspielabgaben 10/2016	657.534,53
Glücksspielabgaben 11/2016	561.368,24
Glücksspielabgaben 12/2016	641.535,80
Glücksspielabgaben 2017	
Glücksspielabgaben 01/2017	604.964,66
Glücksspielabgaben 02/2017	647.662,49
Glücksspielabgaben 05/2017	655.269,76

Glücksspielabgaben 06/2017	794.711,47
Glücksspielabgaben 07/2017	751.986,77
Glücksspielabgaben 08/2017	698.003,04
Glücksspielabgaben 09/2017	946.413,45
Glücksspielabgaben 10/2017	921.598,43
Glücksspielabgaben 11/2017	811.723,49
Glücksspielabgaben 12/2017	1.224.796,24
Glücksspielabgaben 2018	
Glücksspielabgaben 01/2018	1.003.715,64
Glücksspielabgaben 02/2018	856.659,58
Glücksspielabgaben 03/2018	1.091.544,84
Glücksspielabgaben 04/2018	1.018.275,93

Die Bf übersandte am 15. November eine Stellungnahme, die auf das teilweise stattgebende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Juli 2022, RV/7104754/2019, verwies, aber bestätigte, dass die Festsetzung des Säumniszuschlages bloß das formale Bestehen der Abgabepflicht voraussetze und die gegenständlichen Säumniszuschläge daher dem Grunde nach zu Recht festgesetzt wurden, dass jedoch gemäß § 217 Abs. 8 BAO auf Grund der Reduktion der Glücksspielabgaben, es von Amts wegen zu einer Korrektur der Säumniszuschläge kommen müsse.

Die Bf zog ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatszuständigkeit 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.

Von entscheidender Relevanz für den gegenständlichen Fall sind die Entscheidungen und Berechnungen des Bundesfinanzgerichts vom 15. Juli 2022, RV/7104754/2019, durch die die den gegenständlichen Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Wettgebühren neu berechnet wurden. Diese Entscheidungen werden bei der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Falles berücksichtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 217 BAO idgF BGBl. I Nr. 104/2018

§ 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 Abgabebetrages.

(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 Abgabebetrages. 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 Gebarung (§ 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.

§ 300 BAO idF BGBl. I Nr. 108/2022

(1) Ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeverentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (§ 262 Abs. 1) wird dadurch nicht berührt. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und

b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und

c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

(3) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(Anm.: Abs. 4 aufgehoben durch Art. 8 Z 12c, BGBl. I Nr. 117/2016)

(5) Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (Abs. 1) lebt die Entscheidungspflicht des § 291 wieder auf. Die Abgabenbehörde hat das Verwaltungsgericht unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1. Festsetzung der Säumniszuschläge grundsätzlich rechtmäßig

Verfahrensgegenständlich sind innerhalb der gegenständlichen Beschwerden vom 14. Juni 2019, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 17. Juni 2019, lediglich die Beschwerden gegen die 50 Säumniszuschlagsbescheide bzw. der Antrag, diese mit Null festzusetzen, nicht jedoch die Beschwerden gegen die Glücksspielabgaben etc.

Für den Fall, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, sind gem. § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der diesem Abs. 1 folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten.

Grundsätzlich ist der Säumniszuschlag eine objektive Säumnisfolge der Nichtentrichtung von Abgabenschuldigkeiten bei deren Fälligkeit. In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten: 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.

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 keinerlei Vorbringen dahingehend erstattet, 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.

Wie schon erwähnt, sind die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Wie die Bf in ihrer Stellungnahme vom 15. November 2022 richtig erwähnt hat, sind die Säumniszuschläge dem Grunde nach rechtmäßig festgesetzt worden.

3.1.2.2. Höhe der Säumniszuschläge hängt an der Stammabgabe (Glücksspielabgaben)

Der Säumniszuschlag wird auf Grund der Stammabgabe bemessen, das bedeutet, dass die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit, im gegenständlichen Fall die Glücksspielabgaben,

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 die 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.

Betreffend die Höhe des Säumniszuschlages ist von essentieller Bedeutung, dass gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat, worauf auch seitens der belangten Behörde in ihren Bescheiden hingewiesen wurde.

Im gegenständlichen Fall wurde mittlerweile seitens des Bundesfinanzgerichtes entschieden und das Bundesfinanzgericht ist dem Beschwerdebegehren gegen die Glücksspielabgaben jeweils mit Erkenntnis vom 15. Juli 2022, RV/7104754/2019, im Wesentlichen nicht gefolgt. Die umfangreichen Ausführungen und Einwendungen der Bf gegen die Abgabensfestsetzung sind daher im gegenständlichen Verfahren über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen irrelevant und ist daher nicht darauf einzugehen. Diese waren vielmehr verfahrensgegenständlich im Verfahren über die festgesetzten Glücksspielabgaben, wo sie geprüft wurden. Vor dem Hintergrund umfangreicher Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur „Teilnahme vom Inland aus“ die dieses Tatbestandsmerkmal als rechtmäßig bzw. die Abgabensfestsetzung 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) ist das Bundesfinanzgericht daher den Ausführungen der Bf nicht gefolgt. In diesem Sinn ergeht auch die ständige Judikatur des Bundesfinanzgerichtes, gleichermaßen wie zu den Wettgebühren, die auf eine Teilnahme vom Inland aus abstellen (siehe zB BFG 25.04.2022, RV/7103142/2020, BFG 04.04.2018, RV/7104839/2017; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016 etc.).

Zusammengefasst teilte das Bundesfinanzgericht daher weder die Ansicht der Bf betreffend der „Teilnahme aus dem Inland“ noch konnte es verfassungsrechtliche Bedenken oder unionsrechtliche Bedenken erblicken und nahm daher von einer Antragstellung an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Norm Abstand.

Lediglich auf Grund von doppelter Erfassung von Bonusbeträgen kam es trotzdem zu einer teilweise Stattgabe und die Glücksspielabgaben der gegenständlich relevanten Monate Jänner 2014 bis Dezember 2014,

Jänner 2015 bis Dezember 2015,

Jänner 2016 bis Dezember 2016,

Jänner 2107 bis Februar 2017,

Mai 2017 bis Dezember 2017 und

Jänner 2018 bis April 2018, wurde daher gänzlich neu berechnet, wie im Sachverhalt dargestellt.

Da der Säumniszuschlag auf Grund der Stammabgabe bemessen wird, bedeutet das, dass die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit, im gegenständlichen Fall die reduzierten Glücksspielabgaben, Bemessungsgrundlage dafür sind und die gegenständlichen Säumniszuschläge ebenfalls neu zu berechnen sind.

3.1.2.3. Zuständigkeit für die Anpassung der Säumniszuschläge liegt nach Vorlage der gegenständlichen Beschwerden beim Bundesfinanzgericht

Die Bf verweist in ihrer Stellungnahme auf § 217 Abs. 8 BAO, demzufolge im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

Auf Grund der Reduktion der Glücksspielabgaben müsse es von Amts wegen zu einer Korrektur der Säumniszuschläge kommen.

Das ist grundsätzlich richtig. Diese Berichtigung bzw. Neuberechnung kann allerdings derzeit nicht durch die Abgabenbehörde vorgenommen werden.

Gemäß § 300 Abs. 1 BAO ist ab Vorlage der Beschwerde das Bundesfinanzgericht zuständig und es können Abgabenbehörden beim Bundesfinanzgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben.

Demzufolge sind die Säumniszuschläge vom Bundesfinanzgericht neu zu berechnen und belaufen sich auf folgende Höhen:

Glücksspielabgaben	Betrag BFG neu (nach Erkenntnis)	Säumniszuschläge alt (gegenständliche Bescheide vom 9. Mai 2019)	Säumniszuschläge neu (Neuberechnung BFG)
Glücksspielabgaben 01/2014	420.719,26	9.635,58	8.414,39
Glücksspielabgaben 02/2014	358.879,86	8.203,40	7.177,60
Glücksspielabgaben 03/2014	376.966,46	8.820,66	7.539,33
Glücksspielabgaben 04/2014	410.813,19	9.372,56	8.216,26
Glücksspielabgaben 05/2014	422.589,25	9.638,48	8.451,79
Glücksspielabgaben 06/2014	402.176,49	9.451,99	8.043,53
Glücksspielabgaben 07/2014	364.430,96	9.371,35	7.288,62
Glücksspielabgaben 08/2014	355.768,50	8.349,11	7.115,37
Glücksspielabgaben 09/2014	416.474,67	9.560,18	8.329,49
Glücksspielabgaben 10/2014	392.350,02	9.144,25	7.847,00
Glücksspielabgaben 11/2014	351.774,90	8.114,09	7.035,50
Glücksspielabgaben 12/2014	379.344,90	8.485,75	7.586,90
Glücksspielabgaben 01/2015	407.043,49	9.396,98	8.140,87
Glücksspielabgaben 02/2015	332.755,61	7.890,58	6.655,11
Glücksspielabgaben 03/2015	393.549,25	9.292,08	7.870,99
Glücksspielabgaben 04/2015	332.916,17	7.901,58	6.658,32
Glücksspielabgaben 05/2015	413.522,84	9.569,97	8.270,46
Glücksspielabgaben 06/2015	401.146,09	9.535,26	8.022,92
Glücksspielabgaben 07/2015	208.755,94	5.531,02	4.175,12
Glücksspielabgaben 08/2015	605.131,76	13.611,21	12.102,64
Glücksspielabgaben 09/2015	390.099,43	9.243,72	7.801,99
Glücksspielabgaben 10/2015	386.637,22	9.311,23	7.732,74

Glücksspielabgaben 11/2015	475.678,44	11.212,63	9.513,57
Glücksspielabgaben 12/2015	485.662,47	11.107,75	9.713,25
Glücksspielabgaben 01/2016	423.423,87	10.030,45	8.468,48
Glücksspielabgaben 02/2016	436.764,34	10.160,73	8.735,29
Glücksspielabgaben 03/2016	456.509,69	10.751,72	9.130,19
Glücksspielabgaben 04/2016	520.558,60	11.756,78	10.411,17
Glücksspielabgaben 05/2016	466.461,23	10.364,01	9.329,22
Glücksspielabgaben 06/2016	576.462,32	14.075,89	11.529,25
Glücksspielabgaben 07/2016	554.671,87	13.381,90	11.093,44
Glücksspielabgaben 08/2016	558.807,96	13.654,19	11.176,16
Glücksspielabgaben 09/2016	580.244,82	13.806,94	11.604,90
Glücksspielabgaben 10/2016	657.534,53	13.130,72	13.150,69
Glücksspielabgaben 11/2016	561.368,24	13.539,97	11.227,36
Glücksspielabgaben 12/2016	641.535,80	15.880,72	12.830,72
Glücksspielabgaben 01/2017	604.964,66	14.360,60	12.099,29
Glücksspielabgaben 02/2017	647.662,49	15.368,69	12.953,25
Glücksspielabgaben 05/2017	655.269,76	16.861,96	13.105,40
Glücksspielabgaben 06/2017	794.711,47	19.034,77	15.894,23
Glücksspielabgaben 07/2017	751.986,77	18.612,92	15.039,74
Glücksspielabgaben 08/2017	698.003,04	17.478,51	13.960,06
Glücksspielabgaben 09/2017	946.413,45	23.178,28	18.928,27
Glücksspielabgaben 10/2017	921.598,43	23.020,53	18.431,97
Glücksspielabgaben 11/2017	811.723,49	20.318,44	16.234,47
Glücksspielabgaben 12/2017	1.224.796,24	27.756,25	24.495,92

Glücksspielabgaben 01/2018	1.003.715,64	23.554,09	20.074,31
Glücksspielabgaben 02/2018	856.659,58	21.579,35	17.133,19
Glücksspielabgaben 03/2018	1.091.544,84	27.798,30	21.830,90
Glücksspielabgaben 04/2018	1.018.275,93	25.098,42	20.365,52

Dies ergibt in Summe Säumniszuschläge für die gegenständlichen Glücksspielabgaben im Zeitraum Jänner 2014 bis Februar 2017 und Mai 2017 bis April 2018 in Höhe von 558.937,15 €.

Es war den Beschwerden zwar inhaltlich kein Erfolg beschieden, aber die Säumniszuschläge waren auf Grund der Anpassung an die reduzierten Stammabgaben abzuändern.

Demzufolge 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 1. Dezember 2022