

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Mag. Dr. Ulla Reisch als Masseverwalterin im Konkursverfahren der ***Bf1***, Landstraßer Hauptstraße 1A/Ebene 07/Top 9, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 19. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten) vom 19. Februar 2019 betreffend Abweisung des Antrages auf Nachsicht gem. § 236 BAO vom 16. November 2018 hinsichtlich Säumniszuschläge, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Festsetzung der Glücksspielabgabe und der Säumniszuschläge

Mit Bescheiden vom 11.5.2010 setzte das Finanzamt gegenüber der ***Bf1*** (in der Folge kurz ***Bf***) Rechtsgeschäftsgebühren gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von insgesamt € 589.939,69 fest.

Gegen diese Bescheide erhob die ***Bf*** mit Eingaben vom 8.6.2010 Berufung.

Mit Bescheid vom 9.6.2010 wurde von der belangten Behörde ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 11.798,79 festgesetzt, welcher am 17.11.2010 entrichtet wurde.

Mit Erkenntnis vom 30.12.2016, RV/6100540/2010, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 8.6.2010 als unbegründet ab und bestätigte somit die Bescheide der

Abgabenbehörde. Das BFG sprach aus, dass Poker in der Variante Texas Hold'em durch ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201) auf Basis eines Sachverständigengutachtens als Glücksspiel klassifiziert worden sei. Die belangte Behörde habe das Pokerturnier somit zu Recht als Glücksspiel iSd § 1 GSpG qualifiziert. Dagegen erhob die ***Bf*** außerordentliche Revision an den VwGH, welche mit Beschluss vom 4.5.2017, Ra 2017/16/0035, zurückgewiesen wurde.

Mit Bescheid vom 2.2.2018 setzte die belangte Behörde Aussetzungszinsen in Höhe von € 84.222,17 für den Zeitraum vom 25.10.2010 bis 2.2.2018 fest.

Mit Schriftsatz vom 7.3.2018 stellte die ***Bf*** einen Antrag auf Nachsicht der Gewinnsteuern in Höhe von € 589.939,69 sowie der Aussetzungszinsen in Höhe von € 84.222,17 gemäß § 236 BAO.

Mit Bescheid vom 9.7.2018 wurde ein zweiter Säumniszuschlag in Höhe von € 5.899,40 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 10.8.2018 wies die belangte Behörde den Antrag auf Nachsicht vom 7.3.2018 ab. Die ***Bf*** erhob am 21.9.2018 Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Nachsicht.

Mit Bescheid vom 9.10.2018 wurde ein dritter Säumniszuschlag in Höhe von € 5.899,40 festgesetzt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 7.11.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Nachsicht ab. Die ***Bf*** stellte am 12.12.2018 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Nachsicht an das Bundesfinanzgericht.

Antrag auf Nachsicht

Mit Schriftsatz vom 16.11.2018 brachte die ***Bf*** bei der belangten Behörde einen Antrag auf Nachsicht gem. § 236 BAO hinsichtlich des zweiten und dritten Säumniszuschlages in Höhe von gesamt € 11.798,80 für Gewinnsteuern 2010 ein.

Begründend führte sie unter anderem aus:

„Der Antrag auf Nachsicht vom 7.3.2018 umfasst keine Nebengebühren (zweiter und dritter Säumniszuschlag für Gewinnsteuern März 2010). Da nach dem Erkenntnis des VwGH vom 13.12.1963, 1177/62, ein Antrag auf Nachsicht einer Abgabe nicht automatisch die Nachsicht der darauf entfallenden Nebenansprüche umfasst, stellt die

Antragstellerin einen zusätzlich Antrag auf Nachsicht des zweiten und dritten Säumniszuschlages...

„2.2 Persönliche Unbilligkeit

Wie bereits im Antrag auf Nachsicht vom 7.3.2018 ausgeführt, ergibt sich die persönliche Unbilligkeit bereits daraus, dass die für das einwöchige Pokerturnier festgesetzte Gewinngebühr in Höhe von EUR 589.939,69, sowie die Aussetzungszinsen in Höhe von EUR 84.222,17 und die Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt EUR 23.597,59 ungefähr funfundvierzig Prozent des Jahresumsatzes der Antragstellerin in Höhe von EUR 1.519.828,92 per 31.12.2015 ausmacht.

Die Abgabe und die darauf entfallenden Nebengebühren sind höher als das gesamte Anlage- und Umlaufvermögen der Antragstellerin zum 31.12.2015. Weiters sind die Abgabe und die Nebengebühren auch wesentlich höher als die Erlöse aus dem Turnier des Jahres 2010.

Auch die Entrichtung des Betrages der zu entrichtenden Säumniszuschläge in Höhe von EUR 23.597,59 wäre für die Antragstellerin mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden, die außergewöhnlich sind.

Wie oberhalb dargestellt, kam bereits die Abgabepflicht betreffend die Gewinngebühr überraschend, da die Antragstellerin mit einer Stattgabe durch den VwGH rechnete. Aufgrund der ruinösen Höhe der Abgabe war der Antragstellerin eine fristgemäße Entrichtung der Abgabe nicht möglich. Auch die Festsetzung der Säumniszuschläge war für die Antragstellerin überraschend.

Weiters muss die überlange Verfahrensdauer von 8.6.2010 bis 4.5.2017 (also sieben Jahre) berücksichtigt werden. Daran trifft die Antragstellerin kein Verschulden. Die Abgabenschuld sowie die Nebengebühren stellen eine sehr alte Abgabenschuld dar.

Die Höhe der Abgabenschuld selbst ist bereits ruinös, da sie in keinem Verhältnis zu den Erträgen und dem Vermögen steht und die Entrichtung die Vermögensverschleuderung erfordern würde. Da die Bemessung der Höhe der Säumniszuschläge auf Grundlage einer ruinös hohen Abgabenschuld erfolgte und es keine festgelegte Grenze für die Höhe eines Säumniszuschlages gibt, ist auch die Entrichtung der Säumniszuschläge selbst mit gravierenden nachteiligen wirtschaftlichen Auswirkungen für die Antragstellerin verbunden.

2.3.Sachliche Unbilligkeit

Das Vorliegen sachlicher Unbilligkeit ist zu bejahen, wenn es zu einer anormalen Belastungswirkung und im Vergleich zu ähnlichen Fällen zu einem atypischen

Vermögenseingriff kommt, wobei die Unbilligkeit in den Besonderheiten des Einzelfalls begründet sein muss und nicht lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage sein darf (VwGH 14.9.1993, 93/15/0024; 93/15/0072).“

Im gegenständlichen Fall sei die Besonderheit des Einzelfalls darin gelegen, dass:

- die Abgabepflicht des Pokerturnieres in Salzburg für die Antragstellerin im März 2010 nicht vorhersehbar gewesen sei.
- die Antragstellerin fest davon ausgegangen sei, dass das Turnier nicht abgabepflichtig ist, da der Ausgang eines Turniers in der Spielvariante Texas Hold'em tatsächlich eben nicht vom Zufall sondern vom Geschick der Spieler abhängt, und es sich um ein Geschicklichkeitsspiel handle.
- die Antragstellerin auch davon ausgehen hätte können, dass es sich um ein Geschicklichkeitsspiel handle, da im Jahr 2009, also bevor das Turnier stattfand, mehrere Quellen die Eigenschaft des ausgetragenen Spieles als Geschicklichkeitsspiel bestätigt hätten
- die Abgabe auch nicht auf die Spieler überwälzbar gewesen sei
- eine anormale Belastungswirkung bereits darin bestehe, dass der für das einwöchige Turnier festgesetzte Betrag die Erlöse aus dem Turnier übersteige
- im Vergleich dazu die Betreiber von Spielbanken, welche schon damals ebenfalls Pokerspiele anbieten konnten von der Entrichtung der Gewinngebühr ausgenommen waren.
- die Belastung somit sowohl für sich genommen als auch im Vergleich mit anderen Veranstaltungen und im Vergleich mit der Belastung anderer Anbieter anormal hoch sei.

Aus diesen Erwägungen ergebe sich, dass die Einhebung der Abgaben sowie der Nebengebühren im gegenständlichen Fall unbillig sei und folglich in einem nächsten Schritt zu beurteilen sei, ob das behördliche Ermessen im Sinne einer Bewilligung der Nachsicht nach § 236 BAO auszuüben ist. Im konkreten Fall würden die unklare Rechtslage des Jahres 2010, das berechnete Vertrauen der Antragstellerin auf Gutachten und Literatur sowie die überlange Verfahrensdauer für eine Ermessensübung zugunsten der Antragstellerin sprechen. Eine zumindest teilweise Nachsicht wäre darüber hinaus auch zweckmäßig, da dies die Einbringlichkeit verbessern und unnötige Schritte zur Einbringlichmachung ersparen würde.

Die ***Bf*** beantragte, die die Abgaben in Höhe von insgesamt € 11.798,80 (davon € 5.899,40 zweiter Säumniszuschlag und € 5.899,40 dritter Säumniszuschlag) gem. § 236 BAO durch Abschreibung nachzusehen.

Bekämpfter Bescheid

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 19.2.2019 wurde der Antrag vom 14.11.2018 betreffend Nachsicht in Höhe von € 11.798,80 abgewiesen. Begründend führte diese aus:

„Gemäß § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe kann eine sachliche oder persönliche sein. Eine persönliche Unbilligkeit ergibt sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers.

Es ist Sache des Begünstigungswerbers seine wirtschaftlichen Verhältnisse so eingehend offen zu legen, dass das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit glaubhaft erscheint.

Eine persönliche Unbilligkeit kann aus ihrem Ansuchen nicht ersehen werden.

Eine sachliche Unbilligkeit des Einzelfalles ist nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen ist, die alle Abgabepflichtigen (in vergleichbarer Situation) in gleicher Weise trifft.

Im gegenständlichen Fall hätte die Antragstellerin Vorsorge für die Entrichtung der Abgabenschuld treffen müssen.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages bei verspäteter bzw. nicht Entrichtung der Abgabenschuld ist jedoch gewollt. Sein Zweck liegt darin die pünktliche Tilgung sicherzustellen.

Ihr Ansuchen war daher abzuweisen.“

Beschwerde

Die ***Bf*** erhob mit Schriftsatz vom 19.3.2019 fristgerecht Beschwerde und führte ergänzend zu den bereits im Antrag getätigten Ausführungen aus, dass sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheids der belangten Behörde den zugrundeliegenden festgestellten Sachverhalt nicht erkennen lasse. Entgegen der im angefochtenen Bescheid enthaltenen Ausführungen, habe die Beschwerdeführerin im Antrag auf Nachsicht vom 16.11.2018 sehr wohl Ausführungen betreffend ihre wirtschaftlichen Verhältnisse erstattet. Die Beschwerdeführerin habe die Höhe der festgesetzten Gewinnstgebühr (€ 589.939,69) sowie der Aussetzungszinsen (€ 84.222,17) und die Säumniszuschläge (€ 23.597,59) ins Verhältnis zu ihrem Jahresumsatz für das Jahr 2015 in Höhe von € 1.519.828,92 gesetzt und weitere Ausführungen dazu erstattet.

Die belangte Behörde verweise zur Begründung des mangelnden Vorliegens einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit darauf, dass die Beschwerdeführerin für die Entrichtung der Abgabe Sorge tragen hätte müssen. Die belangte Behörde habe der Beschwerdeführerin in der

Entscheidung, mit der der Antrag auf Nachsicht der Gewinnsteuern 2010 abgewiesen wurde, das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, entgegen gehalten. In diesem Erkenntnis sprach der VwGH aus, dass es Sache der Revisionswerberin sei, die Kartenspiele so zu organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden könne. Sofern die belangte Behörde zur Begründung des mangelnden Vorliegens einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit sich nun implizit auf dieses VwGH Erkenntnis beziehe und darauf verweise, dass die Beschwerdeführerin für die Entrichtung der Abgabe Sorge tragen hätte müssen, verkenne sie, dass die dem Erkenntnis zugrunde liegenden Erwägungen des VwGH nicht für den gegenständlichen Fall relevant seien.

Der beschwerdegegenständliche Zeitraum betreffe die Rechtslage im Jahr 2010. Die Qualifikation der verschiedenen Pokervarianten als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel sei vor der Glücksspielgesetz Novelle 2008 überaus strittig gewesen.

Das Argument, dass ein abgabepflichtiges Ereignis so organisiert werden müsse, dass die Abgabe entrichtet werden kann, verfange nur dann, wenn aufgrund der Rechtslage und für den Abgabepflichtigen erkennbar war, dass er einer Abgabepflicht unterliege. Die Rechtslage und Rechtsprechung war allerdings im Zeitpunkt der Durchführung des Pokerturniers keineswegs so, dass die Abgabepflicht vorhersehbar gewesen sei. Eine Vorsorge zur Abgabentrachtung könne einem Abgabepflichtigen nur dann zugemutet werden, wenn die Abgabepflicht erkennbar sei.

Wie bereits im Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO ausgeführt worden sei, ergebe sich die persönliche Unbilligkeit im gegenständlichen Fall insbesondere aus dem wirtschaftlichen Missverhältnis zwischen dem für das vierwöchige Pokerturnier festgesetzten Betrag in Höhe von € 589.939,69, der Aussetzungszinsen in Höhe von € 84.222,16 sowie der Säumniszuschläge in Höhe von € 11.798,80 und der im Rahmen des Turniers tatsächlich erzielten Erlöse. Der festgesetzte Abgabebetrag stelle darüber hinaus ein Drittel des gesamten Jahresumsatzes der Beschwerdeführerin in Höhe von € 1.519.828,93 per 31.12.2015 dar. Zudem übersteige er den Wert des gesamten Anlage- und Umlaufvermögens der Beschwerdeführerin zum 31.12.2015. Die Entrichtung der Abgabe wäre für die Beschwerdeführerin daher offensichtlich mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden und würde eine Vermögensverschleuderung erfordern.

Eine persönliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe liege daher vor.

Auch der VwGH sehe das Unterlassen der Vorsorge für die fristgerechte und vollständige Abgabentrachtung nur dann als im Rahmen der Ermessensausübung relevante Pflichtverletzung an, wenn die Vorsorge möglich gewesen wäre (VwGH 26.9.1990, 89/13/0130; 26.2.2013, 2010/15/0077). Die Vorsorge hätte darin bestehen können, die Abgabe bei den Teilnehmern des Pokerturniers im März 2010 einzuheben. Da die Abgabepflicht für die Beschwerdeführerin allerdings nicht vorhersehbar war, war eine Vorsorge zur

Abgabentrachtung nicht möglich. Aufgrund der exorbitanten Höhe der Abgabe hätte diese auch nicht aus der Substanz und dem laufenden Betrieb der Beschwerdeführerin finanziert werden können. Aus der mangelnden Vorsorge für die Abgabentrachtung könne daher keine im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigende Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin abgeleitet werden.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 6.5.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde unter anderem zur Bescheidbegründung ausgeführt:

„Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung einer Abgabe die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers gefährdet. Persönliche Unbilligkeit kann neben Existenzgefährdung auch schon vorliegen, wenn die Abgabeneinhebung mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, etwa indem nur noch die Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme. Bei einer Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes liegt eine persönliche Unbilligkeit (Existenzgefährdung durch eine drohende Abgabeneinhebung) im Sinne des § 236 BAO nicht vor.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung kommt. Eine Unbilligkeit des Einzelfalles ist nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage festzustellen ist, die alle Abgabepflichtigen (in vergleichbarer Situation) in gleicher Weise trifft.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages bei verspäteter Entrichtung der Abgabenschuld ist jedoch gewollt. Sein Zweck liegt darin, die pünktliche Tilgung sicherzustellen.

Im gegenständlichen Fall hätte die Antragstellerin Vorsorge für die Entrichtung der Abgabenschuld treffen müssen. In einem Glücksspielabgabeverfahren (Nachfolger der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG) legte der Verwaltungsgerichtshof erst kürzlich fest, dass die Anbieterin die Kartenpokertunniere so organisieren muss, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann. Das gilt auch für die gegenständlichen Rechtsgeschäftsgebühren und den daraus resultierenden Nebengebühren. Weitere Gründe, welche belegen, dass eine Nachsicht nicht gegeben ist, wurden bereits im Abweisungsbescheid vom 10.08.2018 und in der

Beschwerdevorentscheidung vom 07.11.2018 betreffend Abweisung der Nachsicht der zugrundliegenden Stammabgabe umfassend dargelegt

Es liegt somit weder persönliche noch sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vor. Aus genannten Gründen war Ihrer Beschwerde der Erfolg zu versagen.“

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 29.5.2019 führte die ***Bf*** im Wesentlichen aus wie in ihrer Beschwerde und beantragte die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Vorlage an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 21.8.2019 – eine Kopie davon erging an die ***Bf*** - legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In ihrer Stellungnahme führte sie aus:

„Die Vorlage der Beschwerde erfolgt unter Bezugnahme auf die Begründung des Abweisungsbescheides sowie der Beschwerdevorentscheidung, insbesondere auch auf die dort als Bezug angeführten, ebenfalls an die Bf. ergangen Entscheidungen über die Abweisung des Nachsichtsansuchens betreffen die Abgabe selbst und AE Zinsen mit dem Antrag auf Abweisung. Im Hinblick auf die langjährige Rechtsprechung wäre es an der Bf. gelegen, für die Abfuhr der Gebühren Vorsorge zu treffen, dass das nicht zumutbar gewesen wäre, ergibt sich aus dem Vorbringen nicht, insbesondere ist kein Grund zu sehen, dass bei in Turnierform veranstaltetem Poker keine Vorsorge durch Einbehalt aus Preisgeldern getroffen werden hätte können. Es ist auch nicht zu ersehen, dass bei der finanziellen Gesamtsituation gerade die beantragten Nebengebühren zu einer unbilligen Belastung führen würden bzw. deren Erlass zu einer Besserung der Situation führen könnte.

Eine (tw.) Nachsicht würde nur andere Gläubiger begünstigen. Es ist auch darauf zu verweisen, dass inzwischen über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet wurde und das Konkursverfahren anhängig ist.“

Ermittlungs- und Vorhalteverfahren BFG

Aufgrund einer Firmenbuchabfrage wurde dem BFG bekannt, dass mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***1***, GZ ***2***, über die ***Bf1*** (FN ***3***) der Konkurs eröffnet wurde und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Als Masseverwalterin wurde Frau Mag. Dr. Ulla Reisch bestellt.

Mit Beschluss des BFG vom 9.8.2023 wurde der Masseverwalterin zur Vorbereitung auf die beantragte mündliche Senatsverhandlung die Sach- und Rechtslage dargelegt, wie sie sich aus Sicht der Berichterstatterin zum derzeitigen Zeitpunkt darstellt und die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme bzw. Modifizierung ihrer Anträge gegeben.

Mit per FAX eingebrachtem Schriftsatz vom 12.10.2023 teilte Dr. Ulla Reisch als Masseverwalterin mit, dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 11.5.2010 wurde die Rechtsgeschäftsgebühr mit acht Bescheiden in Höhe von insgesamt € 589.939,69 festgesetzt. Die dagegen eingebrachte Beschwerde, wurde mit BFG-Erkenntnis vom 30.12.2016, RV/6100540/2010 als unbegründet abgewiesen. Aufgrund des Rechtsmittelverfahrens war der Betrag von € 589.939,69 vom 25.10.2010 bis 2.2.2018 ausgesetzt und gemäß § 212a Abs. 9 BAO wurden am 2.2.2018 Aussetzungszinsen in Höhe von € 84.222,16 festgesetzt. Mit Schreiben vom 7.3.2018 wurde um Nachsicht der Rechtsgeschäftsgebühr und der Aussetzungszinsen in Höhe von insgesamt € 674.161,86 angesucht. Das Nachsichtsansuchen wurde mit Bescheid vom 10.8.2018 abgewiesen, am 21.9.2018 dagegen Beschwerde eingebracht und diese mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.11.2018 abgewiesen. Ein Vorlageantrag wurde am 12.12.2018 eingebracht (dazu Entscheidung des BFG zur GZ. RV/7101936/2019 vom 16.11.2023).

Der hier verfahrensgegenständliche Sachverhalt bezieht sich auf den mit Schreiben vom 16.11.2018 durch die ***Bf*** gestellten Antrag auf Nachsicht in Höhe von € 11.798,80 hinsichtlich der zweiten und dritten Säumniszuschläge vom 9.7.2018 und 9.10.2018. Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 19.2.2019 abgewiesen. Die dagegen fristgerecht erhobene Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.5.2019 als unbegründet abgewiesen und ein Vorlageantrag am 29.5.2019 durch die ***Bf*** gestellt.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***1***, GZ ***2*** wurde über die ***Bf1*** (FN ***3***) der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des

Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Als Masseverwalterin wurde Frau Mag. Dr. Ulla Reisch bestellt.

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang und die daraus folgenden Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde elektronisch vorlegten Aktenteilen, welche vom Bundesfinanzgericht ebenso eingesehen wurden, wie die dem Nachsichtansuchen zugrundeliegende Gebührensache, welche mit Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 30.12.2016, RV/6100540/2010, (abweisend) erledigt wurde.

Zudem wurde im Vorhalteverfahren den Verfahrensparteien durch die Berichterstatterin Ausführungen zum vorläufigen Verfahrensgang bzw. Sachverhalt dargelegt und blieben diese unbestritten.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 BAO als erwiesen angenommen werden.

Die Feststellungen hinsichtlich des Konkursverfahrens ergeben sich aus den Abfragen des Firmenbuches sowie der Insolvenzdatei.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

§ 236 BAO idgF lautet:

(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

(2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.

§ 217 BAO idgF lautet auszugsweise:

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.

Gemäß **§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG** in der Fassung vor BGBl I Nr. 54/2010 (GSpG-Novelle 2008) unterliegen der Gebühr Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird:

Z 7: Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstigen Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,

Z 7 lit. b: wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25%

Rechtliche Würdigung

Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden.

Da es um die Unbilligkeit der Einhebung nach der „Lage des Falles“ geht, liegt das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast beim Nachsichtswerber; daher trifft ihn eine

erhöhte Mitwirkungspflicht (VwGH 22.10.2002, 96/14/0059, 97/14/0091; VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0014; *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 236 Rz 4.) Demzufolge hat die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des VwGH im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht auch nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 29.6.2006, 2006/16/0007; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0077).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der vom Gesetzgeber geforderte Tatbestand der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen dann gegeben, wenn die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben, also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen vorliegt.

Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein.

Zur persönlichen Unbilligkeit

Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlage des Nachsichtswerbers bzw. seiner Familie gefährdet. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷, zu § 236, Rz 10 und dort angegebene Judikatur). Einbußen an vermögenswerten Interessen, die mit Abgabenleistungen allgemein verbunden sind und die jeden gleich berühren, stellen eine Unbilligkeit nicht dar.

Die Unbilligkeit wird vom Gesetz nicht als abstrakter Standardwert normiert, sondern ist als einzelfallbedingte persönliche Beschwer gedacht, die überdies nicht isolierend auf den Einzelfall bezogen zu verstehen ist, sondern auch unter Bedachtnahme auf alle Abgabepflichtigen in gleichartigen Situationen. (Stoll, BAO-Kommentar 2432 und die dort angegebene Judikatur).

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (zB VwGH 21.11.2007, 2007/13/0086; 29.4.2010, 2006/15/0278; 27.6.2013, 2013/15/0173; 25.11.2015, 2013/16/0114.)

Die ***Bf*** bringt in diesem Zusammenhang vor, dass der für ein einwöchiges Pokerturnier festgesetzte Betrag mehr als ein Drittel des Jahresumsatzes der ***Bf*** ausmache und dieser Betrag auch höher sei als das gesamte Anlage- und Umlaufvermögen zum 31.12.2015. Zudem sei die Abgabe wesentlich höher als die Erlöse aus dem Turnier, weshalb die Einhebung der Abgaben eine existenzgefährdende Wirkung auf die ***Bf*** hätte. Darin sieht die ***Bf*** eine persönliche Unbilligkeit, insbesondere da die Abgabe in dieser Höhe in keinem Verhältnis zu den Erträgen und dem Vermögen stehe und die Entrichtung einer Vermögensverschleuderung erfordern würde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Notwendigkeit, Vermögenswerte – und sei es auch Grundvermögen – zur Abgabentrachtung heranzuziehen, für sich die Abgabentrachtung noch nicht unbillig erscheinen lässt (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Der Verfassungsgerichtshof führt in seinem Beschluss VfGH 9.12.2011, B 1357/11 (zu UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11) aus, dass der Veranstalter es selbst in der Hand habe, Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen.

Laut Verwaltungsgerichtshof (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) haben Anbieter bzw. Betreiber von Kartencasinos, Kartenspiele so zu organisieren müssen, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann. Warum die ***Bf*** keinerlei Vorkehrungen für die Entrichtung der Gewinngebühr getroffen hat, wird von ihr nicht erklärt. Dazu kommt auch, dass Nachteile, Verluste, Vermögenseinbußen, mit denen jeder rechnen muss, der sich wirtschaftlich betätigt, insbesondere solche Verluste, die im Rahmen des gewöhnlichen Unternehmerwagnisses liegen, die Einhebung nicht unbedingt unbillig machen, auch wenn die einzuhebende Abgabe mit Sachverhalten verbunden ist, die später zu Vermögensminderungen oder Verlusten führen; auch führt die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben nicht zur Unbilligkeit, wenn die wirtschaftliche Hoffnung, welche mit dem abgabenauslösenden Geschäft verbunden wurde fehlschlägt (siehe dazu BFG vom 6.2.2018, RV/7100382/2014).

Die Nachsicht ist laut höchstgerichtlicher Entscheidungen des VwGH vom 26.9.1990, 89/13/0130 sowie VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0077 insbesondere dann nicht zu bewilligen, wenn seitens des Steuerpflichtigen keine Vorsorge für die fristgerechte und vollständige Abgabentrachtung getroffen wurde, obwohl diese möglich gewesen wäre. Die Vorsorge für die Abgabentrachtung wäre für die ***Bf*** zumutbar gewesen und sie hätte das Kartenpokerturnier so organisieren können, dass die Abgaben entrichtet werden hätten können.

Zur sachlichen Unbilligkeit

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 236 Rz 11; VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138; VwGH 24.5.2012, 2009/16/0039).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass die sachliche Unbilligkeit eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein muss (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077). Die Nachsicht dient nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Sofern die *****Bf***** eine Unbilligkeit darin erblickt, dass ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen dem festgesetzten Abgabebetrag und der im Rahmen des Turniers tatsächlich erzielten Erlöse ergebe, sodass die festgesetzte Abgabe mehr als ein Drittel des Jahresumsatzes der *****Bf***** ausmache und sohin ruinös sei, ist auszuführen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013) eine Nachsicht nicht dazu dient, Unrichtigkeiten der Abgabefestsetzung zu beseitigen.

Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden. Ein Nachsichtsverfahren darf nicht zu dem Zweck in Anspruch genommen werden, ein Verfahren zur Abgabefestsetzung neu aufzurollen, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel des Verfahrensrechtes nicht oder erfolglos angewendet worden sind (VwGH 6.12.1965, 1315/64).

Ein Verfahren nach § 236 BAO ist somit nicht das geeignete Mittel für eine nachträgliche inhaltliche Kontrolle der im Abgabenverfahren ergangenen Entscheidungen und ersetzt auch kein Beschwerdeverfahren vor den Höchstgerichten (vgl. VwGH 8.3.1994, 91/14/0079).

Dazu ist anzumerken, dass im gegenständlichen Fall gegen die Festsetzung der nachsichtsgegenständlichen Abgaben eine Berufung erhoben wurde, welche in der Folge durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 30.12.2016, RV/6100540/2010, erledigt wurde (Abweisung). Die dagegen erhobene außerordentliche Revision wurde mit Beschluss des VwGH vom 4.5.2017, Ra 2017/16/0035, zurückgewiesen.

Das gegenständliche Verfahren kann daher nicht dazu dienen, die Richtigkeit der Abgabefestsetzung bzw. der Nebengebühren (neuerlich) zu prüfen.

Es ist weiters darauf zu verweisen, dass die Notwendigkeit, Vermögenswerte – und sei es auch Grundvermögen – zur Abgabentrachtung heranzuziehen, für sich die Abgabentrachtung noch nicht unbillig erscheinen lässt (VwGH 14.1.1991, 90/15/0060). Nur wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt (Vorsorge für die Abgabentrachtung) allein durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung nach den Gegebenheiten des Falles einer Vermögensverschleuderung gleichkäme, könnte darin eine Unbilligkeit der Einhebung gegeben sein (*Stoll*, BAO-Kommentar 2433 und die dort angegebene Judikatur). Ein derartiges Vorbringen hat die ***Bf*** nicht getätigt, sie nennt nur Existenzgefährdung, die mit der Höhe der Abgabenschuld begründet wird.

Als Argumente für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit wurde durch die ***Bf*** angeführt, dass aufgrund der geltenden Rechtslage im Zeitpunkt der Durchführung des Turniers für die ***Bf*** eine Abgabenschuld des Pokerturniers nicht vorhersehbar gewesen sei, da die ***Bf*** zudem auch davon ausging, dass es sich bei der Spielvariante Texas Hold'em um ein Geschicklichkeitsspiel handle. Des weiteren sei die Abgabe (auch deshalb) nicht auf die Spieler überwälzbar gewesen. Im Übrigen zeige sich die anormale Belastungswirkung auch im Vergleich zu den Betreibern von Spielbanken, welche von der Entrichtung der Gewinngebühr befreit gewesen seien.

Diesbezüglich ist – von der belangten Behörde zutreffend in ihrer Beschwerdevorentscheidung ausgeführt – auf die ständige Judikatur zu den Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (bzw. den diesen nachfolgenden Glücksspielabgaben) zu verweisen, wonach

- die Vorschreibung einer Gebühr von 25% des versprochenen Gewinns eines von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiels weder unverhältnismäßig noch unsachlich ist und im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt (Beschluss VfGH 10.12.2014, E 1787/2014, E 1788/2014),
- die Anbieterin die Kartenpokerspiele so organisieren muss, dass die Glücksspielabgabe/Rechtsgebühr entrichtet werden kann (Beschluss VfGH 21.9.2012, B 1357/11; VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 35, 36),
- veranstaltetes Kartenpokerspiel der Rechtsgeschäftsgebühr (jetzt Glücksspielabgabe) unterliegt (Beschlüsse VfGH 26.9.1995, B 220/95; VfGH 28.2.2006, B 63/05; VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188; VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041; VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 5.4.2007, RV/0031-W/02, RV/1338-W/05, RV/1662-W/06, RV/1663-W/06, RV/1664-W/06, RV/1665-W/06, RV/1666-W/06, RV/1667-W/06, RV/1668-W/06, RV/1669-W/06; UFS 13.5.2011, RV/0499-1/10; UFS 11.5.2011, RV/0500-1/10; UFS 19.11.2013, RV/0744-G/11; RV/0746-G/11 BFG 10.10.2014, RV/3100566/2012; BFG 13.10.2014, RV/3100567/2012 uvam).

Insbesondere die Judikatur zur Rechtsgebührenpflicht von Kartenpokerspielen zeigt, dass es für die ***Bf*** nicht völlig unvorhersehbar gewesen sein konnte, dass für die gegenständliche Pokerveranstaltung Abgaben zu entrichten sein werden. Der Argumentation der ***Bf***, wonach sie sich darauf verlassen habe, dass es sich beim Poker um ein Geschicklichkeitsspiel handle, geht ins Leere, da auch im Zeitpunkt der Veranstaltung des Pokerturniers durch die ***Bf*** bereits ausreichend Judikatur des VwGH und UFS – insbesondere VwGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201, auf welche ausführlich in der Entscheidung des BFG vom 30.12.2016, RV/6100540/2010 hinsichtlich nachsichtsgegenständlicher Rechtsgeschäftsgebühr hingewiesen wurde - vorhanden war. Im gegenständlichen Fall hätte die ***Bf*** in Ausübung der zumutbaren Sorgfalt Vorsorge für die Abgabentrichtung treffen müssen.

Der Verfassungsgerichtshof hat auch in einigen Beschlüssen festgehalten, dass die Ausgestaltung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (u.a. VfGH 9.12.2011, B 1357/11;) nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet.

Der Einwand, es läge eine anormale Belastungswirkung vor, weil der festgesetzte Betrag die Erlöse aus dem Turnier übersteige und Betreiber von Spielbanken von der Entrichtung der Gewinngebühr ausgenommen seien, erscheint vor dem Hintergrund der angeführten Judikatur nicht Erfolg versprechend und vermag daher auch keine sachliche Unbilligkeit zu begründen, zumal die Begründung einer behaupteten Unbilligkeit im Sinn einer inhaltlichen Unrichtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides kein erfolgreiches Argument für eine Nachsicht sein kann, da es Sache des bereits entschiedenen abgabenrechtlichen Verfahrens ist (BFG vom 25.09.2014, RV/7101026/2013).

Der Gesetzgeber hat bei der Regelung des § 217 BAO betreffend die Vorschreibung eines zweiprozentigen Säumniszuschlages offensichtlich bewusst und gewollt keine Limitierung des absoluten Ausmaßes nach oben hin vorgesehen. Von einer gesetzlich nicht beabsichtigten "anormalen" bzw. der Säumnis in unangemessener Weise Rechnung tragenden Belastung kann daher keine Rede sein (VwGH 17.9.1997, 93/13/0080; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 236 Rz 15-17)

Aus den genannten Gründen in Zusammenschau mit der höchstgerichtlichen Judikatur war weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit erkennbar, weshalb sich auch die Frage nach der Ermessensausübung nicht stellt.

Gemäß dem vorliegenden Firmenbuchauszug wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***1***, aufgrund der Eröffnung des Konkursverfahren über die ***Bf***, die Gesellschaft aufgelöst wird.

Laut Ediktsdatei wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 18.12.2019 die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.11.1983, 82/13/0211) stellt sich die Frage der Existenzgefährdung bei bereits eingestelltem Betrieb nicht (mehr). Dies muss auch für ein Unternehmen gelten, das aufgrund der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und die Schließung des Unternehmens angeordnet wurde. Aufgrund des Umstandes, dass die Gesellschaft wegen des Konkursverfahrens aufgelöst wurde, kann ebenfalls keine Unbilligkeit erkannt werden.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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 16. November 2023