

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, vom 24.2.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.1.2014 betreffend Herabsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs. 7 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 23.6.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2013 setzte das Finanzamt Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt € 108.244,77 fest, da die Glücksspielabgaben 07-12/2011 nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet worden seien.

In der Beschwerde vom 13. Jänner 2014 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) auch die Nichtfestsetzung bzw. Herabsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO. Da das Beschwerdeverfahren mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13. August 2014 (abweisend) erledigt wurde, werden hier lediglich die diesbezüglichen Ausführungen zum Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO wiedergegeben:

3. Begründung des Antrages auf Nichtfestsetzung

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO seien Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe.

Ein solcher Antrag könne auch in der Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. *Fischerlehner*, Das neue Abgabeverfahren, 2014, § 217 BAO, Anm 11).

3.1 Vertretbare Rechtsansicht

Nach Ansicht von Ritz treffe den Abgabepflichtigen dann kein grobes Verschulden, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde liege (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 48).

Andernfalls wäre immer dann, wenn der Abgabepflichtige in Bezug auf eine Selbstberechnungsabgabe eine andere Rechtsauffassung vertrete und deshalb eine „Nullmeldung“ abgebe und die bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO beantrage, ein Säumniszuschlag festzusetzen. Das sei aber keinesfalls der Sinn des § 217 BAO und werde auch in der Literatur nicht so vertreten.

Der vorliegende Fall stelle ein Musterbeispiel einer vertretbaren Rechtsauffassung dar. Die Rechtsauffassung der Bf. sei nicht nur vertretbar gewesen, sondern sogar vom Verfassungsgerichtshof bestätigt worden. Von einem Verschulden könne daher überhaupt keine Rede sein.

Selbst wenn die Rechtsansicht unvertretbar wäre (Irrtum), würde dies nur dann schaden, wenn der Bf. grobe Fahrlässigkeit zurechenbar, der Irrtum also vorwerfbar wäre.

3.2 Kein Vorsatz und keine grobe Fahrlässigkeit

Im vorliegenden Fall liege kein grobes Verschulden vor, weil die Bf. davon ausgegangen sei, dass (a) Poker kein Glücksspiel sei, (b) sie keine Unternehmerin im Sinne des § 2 GSpG sei, (c) sie keine Leistungen in Aussicht stelle und (d) keine Ausspielung vorliege. Weiters sei sie davon ausgegangen, jedenfalls auf Grund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG (noch) keine Glücksspielabgabe leisten zu müssen.

Sollte das Bundesfinanzgericht trotz der Entscheidung des VfGH vom 27.6.2013 die Auffassung vertreten, dass beides unzutreffend gewesen sei, so wäre der Bf. ein schuldausschließender Irrtum zuzubilligen. Dieser sei ihr auch nicht vorwerfbar, weil sie sich rechtlich habe beraten lassen.

Dass ihr kein Vorsatz und keine grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen sei, sei auch damit dokumentiert, dass die Bf. Selbstberechnungserklärungen und Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung abgegeben habe.

Da die finanzielle Belastung durch die Entrichtung der Abgabe unerwartet auf die Bf. zugekommen sei, hätte sie den laut Ansicht der Behörde geschuldeten Betrag nicht in der Kurzfristigkeit des § 59 Abs. 3 GSpG aufbringen können. Sie habe im Gegenteil damit gerechnet, noch bis zum Ende der Übergangsfrist Zeit zu haben, entsprechende Vorkehrungen zur Finanzierbarkeit der Abgabe zu treffen. Dies könne ihr aber keinesfalls als grobes Verschulden ausgelegt werden.

Bei der Feststellung des „groben Verschuldens“ iSd § 217 Abs. 7 BAO sei auch zu berücksichtigen, dass § 217 Abs. 7 BAO den Fall der Selbstberechnung sogar ausdrücklich nenne. Das bedeute, der Gesetzgeber habe insbesondere Fälle der Selbstberechnung vom Fall des § 217 Abs. 7 BAO erfasst wissen wollen.

Abschließend sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Glücksspielabgabe wirtschaftlich betrachtet ruinös sei, weshalb die Verhängung von Säumniszuschlägen auch nach der Rechtsprechung des VwGH nicht gebilligt werde (vgl. VwGH 25.6.1975, 1745/74).

Mit Bescheid vom 20. Jänner 2014 wies das Finanzamt den Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO ab und führte aus:

Der Säumniszuschlag stelle eine objektive Säumnisfolge dar, der die zeitgerechte Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten sicherstellen solle. Seine Bemessungsgrundlage sei die nicht oder nicht zeitgerecht entrichtete Abgabenschuldigkeit. Die Festsetzung erfolge unabhängig davon, ob die Stammabgabe rechtmäßig sei oder nicht und/oder die maßgebliche Selbstberechnung richtig sei.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO seien auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliege.

Fehlendes grobes Verschulden wäre dann anzunehmen, wenn der falschen Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege, die ua durch Rechtsauskünfte des Finanzamtes oder Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen entstanden sei. Eine zur gegebenen gesetzlichen Lage gegenläufige Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen sei dieser vertretbaren Rechtsansicht nicht gleichzusetzen.

In der dagegen am 24. Februar 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus wie folgt:

1. Sachverhalt

Die Bf. betreibe sogenannte „Pokercasinos“, das seien Gastronomiebetriebe für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker. Sie besitze hierzu eine bescheidmäßige Gewerbeberechtigung für die „Veranstaltung und Organisation des Kartenspieles ‚Poker‘ und anderer erlaubter Kartenspiele“ des Magistratischen Bezirksamts für den X Bezirk vom 8.8.2011 mit Wirksamkeit ab 9.7.2011.

Die Tätigkeit der Bf. beschränke sich auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbstständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler nach Wunsch. Die Bf. nehme an den Spielen nicht teil. Die Spieler würden ihre Spiele selbst organisieren. Das ausgeübte Gewerbe unterliege der Gewerbeordnung und sei außerhalb

des Anwendungsbereiches des Glücksspielgesetzes, weshalb wiederholt ausgeführt werde, dass keine Glücksspielabgaben zu entrichten seien.

Am 26.11.2013 habe das Finanzamt mit sechs Bescheiden die Glücksspielabgaben nach § 57 GSpG für Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 2011 in Höhe von insgesamt € 5.413.238,67 erstmalig festgesetzt.

Mit sechs Bescheiden vom 9.12.2013 seien Säumniszuschläge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO betreffend die oben genannten Glücksspielabgaben in Höhe von insgesamt € 108.244,77 festgesetzt worden.

Diese in einer Urkunde ausgefertigten Bescheide seien fristgerecht mittels Beschwerde vom 15.1.2014 bekämpft worden. Die Beschwerde sei mit einem Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs. 7 verbunden worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid sei der Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen vom 15.1.2014 abgewiesen worden. Begründet werde die Abweisung des Antrages damit, dass fehlendes grobes Verschulden dann anzunehmen wäre, wenn der falschen Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege, die ua durch Rechtsauskünfte des Finanzamtes oder Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen entstanden wäre. Eine zur gegebenen gesetzlichen Lage gegenläufige Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen wäre dieser vertretbaren Rechtsansicht nicht gleichzusetzen.

2. Begründung der Beschwerde

2.1 Vorbemerkung zur Rechtslage betreffend Säumniszuschläge

Auf Antrag des Abgabepflichtigen seien Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliege.

Der Gesetzgeber habe Selbstberechnungsabgaben explizit genannt und gerade diese Fälle von der Bestimmung betreffend die Nichtfestsetzung oder Herabsetzung erfasst wissen wollen.

2.2 Kein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen

Kein grobes Verschulden liege bei einem minderen Grad des Versehens oder der Nachlässigkeit (§ 1332 ABGB), somit bei leichter Fahrlässigkeit, vor. Lediglich leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 44 mwN in der Judikatur des VfGH und VwGH).

2.2.1 Vertretbare Rechtsansicht

Bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben sei ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auch dann auszuschließen, wenn

dieser eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege (RAE 2005, Tz 975; *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 48).

Die Ansicht der Behörde, wonach eine vertretbare Rechtsansicht „unter anderem“ dann vorliege, wenn sie „durch Rechtsauskünfte des Finanzamtes oder Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen“ entstanden sei, sei zwar zutreffend. Durch die Verwendung der Wortfolge „unter anderem“ gebe sie allerdings selbst zu erkennen, dass sich eine vertretbare Rechtsansicht nicht nur aus Rechtsauskünften des Finanzamtes oder Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen ergeben könne. Vielmehr könne sie sich auch auf Meinungen im Schrifttum, auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte oder auf Auskünfte eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts stützen.

Diese Auffassung entspreche der herrschenden Lehre, wonach eine Rechtsansicht nicht nur in jenen Fällen vertretbar sei, in denen sie mit der Rechtsansicht der Behörde übereinstimme (*Tanzer*, Die vertretbare Rechtsauffassung im Steuerrecht, in *Holoubek/Lang*, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen, 2002, 162). Unstrittig liege eine vertretbare Rechtsansicht vor, wenn der Selbstberechnung die Rechtsprechung des VwGH, VfGH oder EuGH oder die Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders zugrunde gelegt werde (*Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 48).

Im vorliegenden Fall habe sich die Bf. eingehend von Steuerberatern und Rechtsanwälten beraten lassen und sei daher davon ausgegangen, dass (I) Poker kein Glücksspiel, sie (II) keine Unternehmerin im Sinne des § 2 GSpG sei, sie (III) keine Leistungen in Aussicht stelle und (IV) keine Ausspielung vorliege. Aus demselben Grund sei die Bf. davon ausgegangen, dass sie aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG (noch) keine Glücksspielabgabe leisten müsste.

Folglich sei die Bf. auf Basis der steuerlichen und rechtlichen Beratung davon ausgegangen, dass die Vorschreibung der Abgaben nach dem GSpG nicht rechtmäßig gewesen sei. Die Auffassung der Bf., zur Leistung einer Glücksspielabgabe nicht verpflichtet zu sein, finde in der Rechtsprechung des VfGH Deckung und könne aus diesem Grund nicht unvertretbar sein:

Mit Erkenntnis vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, habe der VfGH nämlich das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG (idF BGBl Nr. I 54/2010), § 22 GSpG (idF BGBl Nr. I 73/2010) sowie § 60 Abs. 24 GSpG (idF BGBl Nr. I 69/2012) aufgehoben. Aufgrund dieser Aufhebung sei Poker nicht mehr vom Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst. Dies habe die Nichtanwendbarkeit des GSpG zur Folge, womit auch keine Abgabepflicht nach den §§ 57 bis 59 GSpG bestehe. Diese Rechtsansicht der Bf. könne also nicht so unvertretbar sein, wie die Behörde offenbar behaupte.

2.2.2 Unzumutbarkeit der Entrichtung

Nach Ansicht des BMF solle auch dann kein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen an der Säumnis unterstellt werden, sofern ihm die Entrichtung der Abgaben unmöglich oder unzumutbar sei (RAE 2005, Tz 974). In diesen Fällen widerspreche eine

Säumniszuschlagsfestsetzung dem Normzweck des § 217 BAO – ein Druckmittel für die zeitgerechte Entrichtung von Abgabenschulden – (*Ritz*, SWK 20/2001, 337, 339, unter Verweis auf 311 BlgNR 21. GP, 214).

Da die finanzielle Belastung durch die Entrichtung der Abgabe unerwartet auf die Bf. zugekommen sei, hätte sie den laut Ansicht der Behörde geschuldeten Betrag nicht in der kurz bemessenen Frist des § 59 Abs. 3 GSpG aufbringen können. Vielmehr habe sie damit gerechnet, noch bis zum Ende der Übergangsfrist Zeit zu haben, entsprechende Vorkehrungen zu treffen, um die Begleichung der Abgabenschulden zu finanzieren. Folglich sei die fristgerechte Entrichtung der Abgabe der Bf. unzumutbar gewesen und könne ihr kein grobes Verschulden unterstellt werden.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die Glücksspielabgabe wirtschaftlich betrachtet ruinös sei, weshalb die Verhängung von Säumniszuschlägen auch nach der Rechtsprechung des VwGH nicht gebilligt werde (vgl. VwGH 25.6.1975, 1745/74).

2.2.3 Zusammenfassung

Aus den obigen Ausführungen ergebe sich, dass die Bf. kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe, da der Selbstberechnung der Abgabe eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegen sei. Im gegenständlichen Fall sei die Rechtsansicht vertretbar, da der Selbstberechnung der Abgabe eine Rechtsauskunft von Steuerberatern und Rechtsanwälten zugrunde gelegt worden sei und diese durch höchstgerichtliche Judikatur gedeckt sei. Selbst wenn man das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht im vorliegenden Fall verneine, liege kein grobes Verschulden der Bf. vor, da ihr die Entrichtung der Abgabe unzumutbar gewesen sei.

Ergänzend zu diesen beiden Punkten indiziere der Umstand, wonach die Bf. Selbstberechnungserklärungen und Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung abgegeben habe, dass ihr kein grobes Verschulden zuzurechnen sei, da sie dadurch die Behörde in die Lage versetzt habe, vom steuerungsrelevanten Sachverhalt Kenntnis zu erlangen und darauf aufbauend Glücksspielabgaben vorzuschreiben.

Das Finanzamt wies mit Beschwerde vorentscheidung vom 30. Mai 2014 die Beschwerde ebenfalls als unbegründet ab und führte aus:

Werde eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so trete gemäß § 217 Abs. 1 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein. Der Säumniszuschlag stelle eine objektive, verschuldensunabhängige Säumnisfolge dar, die die pünktliche Entrichtung von Abgabenschulden sicherstellen solle.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen seien gemäß § 217 Abs. 7 BAO Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der

Selbstberechnung vorliege. Ein derartiges Verfahren, das auf die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichtet sei, werde vom Antragsprinzip beherrscht. Dies bedeute, dass der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund trete. Dieser habe also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände dazulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne.

Ein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO sei dann zu verneinen, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege. Das Vorbringen im Beschwerdeantrag, dass bei der Selbstberechnung der Glücksspielabgaben von einer vertretbaren Rechtsansicht ausgegangen worden sei, entspreche nicht der obliegenden Konkretisierungspflicht, weil mit derartigen Ausführungen kein nachvollziehbarer und insoweit einer Beweisführung erst zugänglicher Sachverhalt zum Ausdruck gebracht werde. Dazu seien diese Ausführungen, die sich in Wahrheit in einer bloßen Rechtsfolgebehauptung erschöpfen würden, zu wenig konkretisiert.

Da das Tatbestandsmerkmal des fehlenden groben Verschuldens im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO nicht gegeben sei, bestünden die Säumniszuschläge zu Recht und sei der Beschwerde der Erfolg zu versagen gewesen.

Die Bf. beantragte am 4. Juli 2014 rechtzeitig die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht unter teilweiser Wiederholung ihrer bisherigen Ausführungen, weshalb lediglich das ergänzende Vorbringen wiedergegeben wird:

3. Kein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen

3.1 Vorbemerkung

Die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO schließe die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen in jenen Fällen aus, in denen den Abgabepflichtigen ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Abgaben treffe. Im gegenständlichen Fall handle es sich bei der Bf. um eine juristische Person, weshalb für die Beurteilung eines etwaigen schuldhaften Verhaltens auf ihr vertretungsbefugtes Organ abzustellen sei. Folglich sei zu untersuchen, ob der Geschäftsführer im gegenständlichen Zeitraum Selbstberechnungsabgaben schuldhaft falsch berechnet habe. Zu diesem subjektiven Tatbestand habe das Finanzamt keinerlei Beweise aufgenommen – vermutlich weil das Finanzamt wisse, dass es keine Beweise für ein Verschulden gebe. In der Beschwerdevorentscheidung werde der Bf. vorgeworfen, eine reine Rechtsfolgebehauptung aufzustellen, tatsächlich treffe dieser Vorwurf aber die belangte Behörde selbst, wenn sie einfach behaupte, dass grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliege, dazu aber keine Beweise aufgenommen habe und folglich auch keine Beweise würdigen könne.

Die belangte Behörde führe in der Beschwerdeentscheidung aus, dass das Vorbringen, wonach eine vertretbare Rechtsansicht vorgelegen sei, nicht der obliegenden Konkretisierungspflicht entspreche. Zum Einen treffe der Vorwurf, es sei nur eine Behauptung aufgestellt und nicht konkretisiert worden, nicht zu. Zum Anderen habe es aber auch niemals einen Vorhalt seitens der belangten Behörde zu diesem Umstand gegeben. Hätte die belangte Behörde der Bf. vor Erlassung der Beschwerdeentscheidung vorgehalten, dass eine Behauptung nicht konkretisiert worden sei, so hätte die Bf. dies vor Erlassung der Beschwerdeentscheidung nachholen können und das Bundesfinanzgericht hätte nicht damit befasst werden müssen.

Im Folgenden ergehe daher nochmals eine Konkretisierung des Vorbringens zum mangelnden Verschulden: Bei der Prüfung des Verschuldens sei zu berücksichtigen, dass

- die Glücksspielabgabenbestimmungen in den §§ 57-59 GSpG erst am 1.1.2011 in Kraft getreten seien und
- die Bf. erst ab Juli 2011 Pokersalons betrieben habe.

Somit habe der damalige Geschäftsführer die relativ neue Bestimmung des GSpG korrekt interpretieren müssen, wobei er auf keine Erfahrungen mit den zuständigen Behörden zurückgreifen habe können. Die Frage nach einer etwaigen Glücksspielabgabenpflicht habe sich erstmals für den Zeitraum Juli 2011 gestellt. Keineswegs sei zu den Zeitpunkten der verpflichtenden Meldungen der Glücksspielabgabe an das Finanzamt (also am 20.8.2011, 20.9.2011, 20.10.2011, 20.12.2011 und 20.1.2012) davon auszugehen gewesen, dass eine korrekte Interpretation der §§ 57-59 GSpG eine Abgabepflicht für die Bf. bewirke.

3.2 Vertretbare Rechtsansicht

Da nach Auffassung der belangten Behörde das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht nicht ausreichend konkret dargelegt worden sei, werde die Rechtsansicht der Bf. nochmals erläutert:

Im gegenständlichen Fall habe sich die Bf. beraten lassen und sei daher davon ausgegangen, dass sie im gegenständlichen Zeitraum nicht der Glücksspielabgabe unterlegen sei. Sie habe am 20.8.2011, 20.9.2011, 20.10.2011, 20.12.2011 und 20.1.2012 – und nur darauf komme es an – die Auffassung vertreten, dass

- Poker kein Glücksspiel sei,
- keine Ausspielung vorliege,
- sie nicht Abgabenschuldnerin iSd § 59 Abs. 2 GSpG sei und
- sie folglich nicht der Abgabepflicht nach § 57 GSpG unterliege.

Darüber hinaus sei die Bf. davon überzeugt gewesen, dass diese Auffassung aus verfassungs- und europarechtlichen Gründen zwingend geboten gewesen sei. Aus ihrer damaligen Sicht habe sich die Situation so dargestellt, dass sie einen zulässigen Gewerbebetrieb führe und dieser durch das GSpG nicht beschränkt oder Abgaben unterworfen werden dürfe.

Tatsächlich sei bis heute strittig, ob und unter welchen Voraussetzungen in welchem Umfang jemand, der einen zulässigen Gewerbebetrieb führe, dem System des GSpG unterliege. Immerhin sei dies bereits mehrfach Gegenstand von Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof, von Übergangsbestimmungen im GSpG (§ 60 Abs. 24 und § 60 Abs. 33 GSpG) gewesen und habe die Entscheidung des VfGH vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, zur Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG (idF BGBl Nr. I 54/210), § 22 GSpG (idF BGBl Nr. I 73/2010) sowie § 60 Abs. 24 GSpG (idF BGBl Nr. I 69/2012) aufgrund eines Individualantrages der M-GmbH geführt.

Ohne jegliche Beweise davon zu sprechen, dass den Geschäftsführer der Bf. im Jahr 2011 ein grobes Verschulden an der angeblich unrichtigen Selbstberechnung von Glücksspielabgaben treffe, sei also mehr als weit hergeholt.

a) Kein Glücksspiel

Im gegenständlichen Zeitraum habe § 1 Abs. 1 GSpG (idF BGBl Nr. I 73/2010) ein „Glücksspiel“ als *„Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt“*, definiert. § 1 Abs. 2 GSpG habe die Glücksspiele demonstrativ aufgezählt, in welcher auch Poker enthalten sei.

Diese lediglich demonstrative Aufzählung derogiere aber nicht der Bestimmung des § 1 Abs. 1 GSpG. Dies habe zur Folge, dass ein in § 1 Abs. 2 GSpG genanntes Spiel nicht als Glücksspiel zu qualifizieren sei, wenn dessen Ergebnis nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Bei den meisten Varianten des Poker, wie insbesondere Texas Hold'em, 7 Card Stud und allen in Turnierform ausgetragenen Spielvarianten, hänge das Spielergebnis tatsächlich nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall ab, sodass die Anwendbarkeit des GSpG in seiner Gesamtheit mangels Vorliegens eines Glücksspieles ausscheide.

Die Bf. bzw. deren Geschäftsführer hätten daher schon deshalb davon ausgehen müssen, nicht der Glücksspielabgabe unterliegen zu müssen.

b) Keine Ausspielung

Selbst wenn die verantwortlichen Personen die Glücksspieleigenschaft von Poker in Erwägung gezogen hätten, hätten sie auch mangels Vorliegens einer Ausspielung davon ausgehen müssen und seien auch tatsächlich davon ausgegangen, dass die Bf. nicht der Glücksspielabgabe unterliege. Denn die Bf. mache bzw. habe sie weder ein öffentliches Glücksspielangebot gemacht noch sei sie Glücksspielunternehmer iSd § 2 GSpG.

Eine Ausspielung sei grundsätzlich eine entgeltliche Auslobung iSd § 860 ABGB in Form eines öffentlichen Angebots durch einen Unternehmer. Ein solches Angebot in Form einer Auslobung liege nicht vor bzw. sei im gegenständlichen Fall aber gerade nicht vorgelegen, da sich die Bf. nicht an den Spielen beteilige.

Der Begriff des Glücksspielunternehmers sei in § 2 Abs. 2 GSpG (idF BGBl Nr. I 73/2010) wie folgt definiert:

„Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn ausgerichtet sein.“

Aufgrund der Wortfolge „aus der Durchführung von Glücksspielen“ unterscheidet sich diese Definition des Unternehmers von jener in § 2 UStG. Folglich sei nur eine kleine Teilmenge aller Unternehmer gleichzeitig Glücksspielunternehmer iSd GSpG. Davon habe die Bf. auch im Jahr 2011 ausgehen dürfen.

Da dem Gesetzgeber nicht habe unterstellt werden können, dass sämtliche Kaffeehausbesitzer der Abgabepflicht nach dem GSpG unterliegen sollten, sofern die Besucher ihrer Kaffeehäuser miteinander Karten spielen würden, sei der Begriff des Glücksspielunternehmers aus Sicht der Bf. restriktiv auszulegen.

Eine sinnvolle Bedeutung habe die Wortfolge „Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen“ für die Bf. daher nur dann haben können, wenn damit eine Teilhabe an Einsätzen gemeint gewesen wäre. Tatsächlich könne dem Gesetz vernünftigerweise auch gar kein anderer Inhalt unterstellt werden. An den Einsätzen sei die Bf. allerdings nachweislich nicht beteiligt. Auf welcher Grundlage hätte sie 2011 davon ausgehen müssen, Glücksspielabgabe zahlen zu müssen?

c) Die Bf. habe aus Sicht des Geschäftsführers nicht Abgabenschuldnerin sein können

Dass die Tätigkeit der Bf. schon nach der Intention des Gesetzgebers nicht von der Glücksspielabgabepflicht erfasst sein solle, werde und sei insbesondere daran deutlich geworden, dass die Bf. nicht als Abgabenschuldnerin iSd GSpG angesprochen sei. § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG (idF BGBl I Nr. 76/2011) habe schon 2011 geregelt, wer Schuldner einer nach § 57 GSpG vorgeschriebenen Abgabe sein könne:

- *„der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);*
- *bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.“*

Unstrittig sei die Bf. weder Konzessionär noch Bewilligungsinhaber nach dem GSpG (gewesen). Es mangle und habe ihr jedoch nicht an einem Berechtigungsverhältnis gemangelt, weil sie ihren Betrieb auf Grundlage ihrer gewerberechtlichen Bewilligung bis zum 31.12.2012 (und somit jedenfalls im streitgegenständlichen Zeitraum 7-12/2011) auf Basis von § 60 Abs. 24 GSpG (idF BGBl I Nr. 76/2011) betreiben habe dürfen:

„Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.“

Die Bf. habe daher davon ausgehen dürfen und müssen, dass sie nicht Abgabenschuldnerin sei. Sie wäre auch – vor dem Hintergrund der ihr damals zu Teil werdenden Beratung – gar nicht auf die Idee gekommen, Abgabenschuldner zu sein, weil dies nicht nur rechtlich nicht begründet, sondern auch tatsächlich undurchführbar und somit sachlich nicht gerechtfertigt gewesen wäre. Die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG werde schließlich von den Einsätzen der Spieler eingehoben. Dass ein Glücksspielunternehmer die Abgabe schulde, könne nur damit begründet sein, dass er Einsätze entgegennehme. Im Umkehrschluss habe die Bf. nicht anders können, als davon auszugehen, dass ein Unternehmer, der keine Einsätze entgegennehme und somit kein Glücksspielunternehmer sei, keine Abgabe für solche Einsätze entrichten müsse.

Aus § 57 Abs. 6 GSpG und § 59 GSpG sei deutlich (geworden), dass nur verbotene Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen sollten. Aufgrund ihrer Gewerbeberechtigung und der Übergangsbestimmung habe die Bf. gewusst, dass sie keine verbotene Ausspielung durchführe, und habe daher davon ausgehen müssen, auch keine Glücksspielabgabe entrichten zu müssen.

d) Verfassungs- und europarechtliche Überlegungen aus der Sicht eines Geschäftsführers im Jahr 2011

Die Rechtsansicht der Bf., wonach sie nicht der Glücksspielabgabepflicht unterliege, habe sich für sie auch aus dem Verfassungsrecht und aus europäischem Primärrecht ergeben. Dazu habe die Bf. ebenfalls Rat von Anwälten eingeholt. Diese hätten ihr 2011 mündlich die Auskunft erteilt, dass eine Glücksspielabgabepflicht verfassungs- und unionsrechtswidrig sei und unbedingt bekämpft werden müsse. Tatsächlich sei diese Rechtsansicht auch absolut vertretbar gewesen:

§ 57 Abs. 1 GSpG (idF BGBl I Nr. 111/2010) habe nämlich vorgesehen, dass bei Ausspielungen eine Glücksspielabgabe in Höhe von 16% vom Einsatz zu entrichten sei. Bei turnierförmiger Ausspielung diene als Bemessungsgrundlage nicht der Einsatz, sondern die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers. Die der Bf. vorgeschriebenen Glücksspielabgaben für den Zeitraum 7-12/2011 hätten sich zum Großteil aus der Durchführung von sogenannten „Cashgames“ ergeben, bei denen der Einsatz als Bemessungsgrundlage diene.

Es sei vertretbar gewesen, davon auszugehen, dass durch die Anwendung von § 57 GSpG auf den gegenständlichen Fall gravierend in das Grundrecht auf Eigentum (Art. 5 StGG, Art. 1 des 1. Zusatzprotokolls der EMRK) der teilnehmenden Spieler eingegriffen werde, weil die Besteuerung nach Einsätzen zur Folge hätte, dass bei jeder gespielten Runde Poker 16% der Einsätze (nicht der Gewinne!) an den Staat fließen würden. Somit reduziere sich bei einer derartigen Auslegung das im Spiel befindliche Kapital Runde um Runde ausschließlich zu Gunsten des Staates und die Spielteilnehmer würden auf diese Weise schrittweise enteignet. Auch nach der Judikatur des EGMR sei eine derartige

exzessive Besteuerung nicht grundrechtskonform (EGMR 14.5.2013, 665129/11; EGMR 25.6.2013, 49570/11; EGMR 2.7.2013, 41838/11).

Kein vernünftiger Geschäftsführer eines Pokersalons habe 2011 davon ausgehen müssen, dass eine solche absurd hohe Besteuerung, die innerhalb kürzester Zeit sämtliche Einsätze konfisziere, rechtmäßig wäre.

Darüber hinaus seien die abgabenrechtlich verantwortlichen Personen 2011 zu Recht davon ausgegangen, dass durch die exzessive Besteuerung auch in die verfassungsgesetzlich gewährleistete Erwerbsfreiheit (Art. 6 StGG) der Bf. eingegriffen würde. Schließlich bedeute und habe eine Besteuerung der Bf. auch einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) bedeutet, da die A-AG für das Anbieten desselben Spiels (Poker ohne Bankhalter) keine Glücksspielabgabe bezahlen müsse, da sie gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von dieser Abgabe befreit sei. Wieso sollte der Geschäftsführer der Bf. im Jahr 2011 nicht davon ausgehen müssen, ebenfalls in den Genuss dieser Befreiung zu kommen? Die Überlegung des Geschäftsführers sei gewesen: Wenn schon ein dem GSpG unterliegendes Unternehmen keine Glücksspielabgabe zahle, müsse wohl ein der GewO unterliegendes Unternehmen erst recht davon ausgenommen sein!

Tatsächlich sei der Bf. auch die Auskunft erteilt worden, dass eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu den A. eine unionsrechtswidrige Beihilfe darstellen würde, da die A-AG als der bedeutendste Mitbewerber der Bf. von der Glücksspielabgabe befreit (gewesen) sei.

Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV – welcher unstrittig auch 2011 schon in Geltung gestanden sei – seien staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälschen oder zu verfälschen drohen würden, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen würden.

Es sei in der Lehre und Rechtsprechung unumstritten (gewesen), dass Abgabenerleichterungen und –befreiungen zu Gunsten bestimmter Unternehmen den Tatbestand einer Beihilfe iSd Art. 107 AEUV darstellen könnten (vgl. etwa *Gruber/Neumayr* in *Straberger*, Handbuch zum EU-Recht, 05/2010, Beihilferecht/1, 9). Die Bf. wäre also aus diesen Gründen nicht im Entferntesten auf die Idee gekommen, Glücksspielabgaben in Millionenhöhe entrichten zu müssen.

e) Zusammenfassung

Der Selbstberechnung der Glücksspielabgabe durch die Bf. sei eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegen, da sie auf Basis aller ihr damals zur Verfügung stehenden Informationen davon habe ausgehen dürfen, nicht der Glücksspielabgabe zu unterliegen. Nach ihrer Meinung gebe und habe es in ihren Betrieben keine Glücksspiele und keine Ausspielungen gegeben und sie sei nicht Abgabenschuldnerin iSd § 59 Abs. 2 Z 1 GSpG (gewesen).

Die gegensätzliche Auffassung wäre auch nicht mit der Eigentums- und Erwerbsfreiheit, dem Gleichheitsgrundsatz, dem europäischen Beihilfenverbot und dem gesunden Menschenverstand in Einklang zu bringen gewesen. Somit habe sie die relevanten Bestimmungen des GSpG in zulässiger Weise ausgelegt.

Die Ansicht der Bf., zur Leistung einer Glücksspielabgabe nicht verpflichtet zu sein, finde mittlerweile auch in der Rechtsprechung des VfGH Deckung und könne aus diesem Grund nicht unvertretbar sein. Wie bereits erwähnt habe der VfGH nämlich mit Erkenntnis vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, (unter anderem) das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG (idF BGBl I Nr. 54/2010) aufgehoben. Aufgrund dieser Aufhebung sei Poker später tatsächlich nicht mehr vom Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst und habe auch deshalb keine Abgabepflicht nach den §§ 57 bis 59 GSpG bestehen können. Die Rechtsansicht der Bf. im Jahr 2011 könne also so unvertretbar, wie die belangte Behörde behauptete, nicht gewesen sein, wenn sogar der Verfassungsgerichtshof sie später geteilt habe.

3.3 Unzumutbarkeit der Entrichtung

Von grobem Verschulden der Bf. an der Säumnis könne nach Ansicht des BMF auch dann nicht ausgegangen werden, wenn dem Abgabepflichtigen die Entrichtung der Abgaben unmöglich oder unzumutbar sei (RAE 2005, Tz 974). Da die Beschwerdeentscheidung mit keinem Wort auf die Unzumutbarkeit der Entrichtung für die Bf. eingehe, werde ausdrücklich auf Kapitel 2.2.2 der Beschwerde verwiesen, in welchem die Thematik ebenfalls behandelt worden sei.

3.4 Ergebnis

Aus dem Vorstehenden ergebe sich, dass die Bf. an der von der belangten Behörde behaupteten unrichtigen Berechnung der Glücksspielabgabe kein grobes Verschulden getroffen habe. Somit sei der Antrag auf Nichtfestsetzung bzw. Herabsetzung des Säumniszuschlages berechtigt und der Beschwerde stattzugeben.

Abschließend beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

In der am 23. Juni 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwiesen sowohl der rechtliche Vertreter der Bf. als auch der Amtsbeauftragte des Finanzamtes auf ihr schriftliches Vorbringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen

Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind gemäß § 217 Abs. 7 BAO 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.

Bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben (wie auch den gegenständlichen Glücksspielabgaben) ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn dieser eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Rz 49 zu § 217 BAO).

Gesetzliche Grundlagen in der Fassung der jeweiligen Fälligkeit der Glücksspielabgaben 07-12/2011:

§ 1 Abs. 1 GSpG: Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

§ 1 Abs. 2 GSpG: Glücksspiele im Sinne dieses Bundesgesetzes sind insbesondere die Spiele Roulette, Beobachtungsroulette, Poker, Black Jack, Two Aces, Bingo, Keno, Baccarat und Baccarat chemin de fer und deren Spielvarianten. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, aus Gründen der Rechtssicherheit durch Verordnung weitere Spiele als Glücksspiele im Sinne des Abs. 1 zu bezeichnen.

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

§ 2 Abs. 2 GSpG: Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

§ 4 Abs. 6 GSpG: Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib unterliegen nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn
1. die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und
2. nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und
3. die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach Z 1 nicht übersteigt und

4. die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

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

§ 57 Abs. 6 GSpG: Von der Glücksspielabgabe befreit sind

- 1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,*
- 2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,*
- 3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.*

§ 59 Abs. 2 Z 1 GSpG: Schuldner der Abgaben bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 sind
– der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
– bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

Die Bf. wandte als Begründung für ihre Rechtsansicht, nicht der Glücksspielabgabe zu unterliegen, ein, dass (1) Poker kein Glücksspiel sei, (2) keine Ausspielung vorliege, (3) sie nicht Abgabenschuldnerin iSd § 59 Abs. 2 GSpG sei und (4) sie folglich nicht der Abgabepflicht nach § 57 GSpG unterliege.

Ad (1) Poker sei kein Glücksspiel:

Aus dem Einwand, dass die lediglich demonstrative Aufzählung in § 1 Abs. 2 GSpG nicht der Bestimmung des § 1 Abs. 1 GSpG, wonach ein Glücksspiel ein Spiel sei, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt, derogiert, lässt sich nichts gewinnen, weil dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, widersprüchliche gesetzliche Normen zu erlassen.

Da in § 1 Abs. 2 GSpG (in der damals gültigen Fassung) das Pokerspiel explizit im Katalog der beispielsweise aufgelisteten Glücksspiele enthalten war, wollte der Gesetzgeber damit klarstellen, dass das Pokerspiel zu den Glücksspielen zählt, da es eben doch ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

Dem Einwand, dass die Rechtsauffassung der Bf. nicht unvertretbar sein könne, da sie im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, Deckung finde, kann nicht gefolgt werden:

Mit dieser Entscheidung hob der VfGH zwar das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG sowie § 22 GSpG (Erteilung einer Konzession für den Betrieb eines Pokersalons) und § 60 Abs. 24 GSpG (Übergangsfrist bis zur Erteilung der Konzession nach § 22 GSpG bis 31.12.2012 im Falle einer gewerberechtlichen Bewilligung) auf, jedoch nicht deshalb, weil er vermeinte, dass Pokerspiele keine Glücksspiele wären („Punkt 2.2.6.: *Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes daher nicht entgegenreten, wenn dieser das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 GSpG aufnimmt.*“), sondern weil § 22 GSpG wegen der Beschränkung auf eine einzige zu erteilende Konzession und damit einhergehender Monopolisierung des Marktes gegen den Gleichheitsgrundsatz verstieß.

Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG und des § 60 Abs. 24 GSpG erfolgte lediglich wegen des untrennbaren Zusammenhanges mit § 22 GSpG, der VfGH stellte jedoch klar, dass diese Regelungen für sich genommen nicht verfassungswidrig sind.

Die Rechtsauffassung der Bf. wurde darüber hinaus auch nicht im Nachhinein bestätigt, weil mittlerweile (durch das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I 2014/13) das Wort „Poker“ wieder in § 1 Abs. 2 GSpG enthalten ist und auch § 22 GSpG mit der Maßgabe, dass nunmehr statt einer einzigen Konzession drei Konzessionen zum Betrieb von Pokersalons erteilt werden können, in Geltung ist.

Bereits die ständige Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates bejahte die Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels und anderer Kartenspiele gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in der Fassung vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 1 GSpG und § 1 Abs. 2 GSpG, zB kam der UFS in der Entscheidung vom 13.12.2004, RV/0421-W/02, zu dem Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (Seven Card Stud Poker) infolge seiner Glücksspieleigenschaft der Rechtsgebühr unterliegt. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde gegen diese Entscheidung ab (VfGH 28.2.2006, B 63/05).

In der UFS-Entscheidung vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 (mit vielen Judikaturverweisen), kommt man mit einer sehr ausführlichen Begründung zum Ergebnis, dass das Kartenpokerspiel (in Turnierform) ein Glückspiel iSd § 1 Abs. 1 GSpG ist und der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG iVm § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I 54/2010 unterliegt. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde gegen diese Entscheidung ab (VwGH 29.8.2013, 2012/16/0188).

Und auch das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 18.12.2014, RV/7103332/2011, entschieden, dass das Veranlassen von Kartenpokerspielen der Glücksspielabgabe unterliegt. Der VfGH hat mit Beschluss vom 19.2.2015, E 293/2015, die Behandlung der Beschwerde dagegen abgelehnt.

Ad (2) Es liege keine Ausspielung vor:

Auch war der Rechtsansicht der Bf., dass keine Ausspielungen vorgelegen seien, nicht zu folgen, da die in ihren Räumlichkeiten durchgeführten Pokerspiele von der Bf. im

Sinne des § 2 Abs. 1 GSpG veranstaltet, organisiert, angeboten oder zugänglich gemacht wurden.

Diese Tätigkeiten treffen auf die Bf. zu, weil nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen vom 13.2.2009 der M-GmbH, deren Teilbetrieb „Poker“ mit Einbringungsvertrag vom 16.6.2011 in die Bf. eingebracht wurde, die Bf. in ihren Casinos folgende Leistungen erbringt:

„§ 2 Punkt 2.8 Leistungen des Casinos: Das M. übt keine Bankhalterfunktion aus, sondern stellt lediglich ihre Geschäftsräume, die Infrastruktur (Spieltische, Gastronomie, Monitore, Münzspielapparate, elektronische Infrastruktur, Spielmittel, etc.) und das Casinopersonal (Croupiers und ‚Floormans‘) den Besuchern zur Verfügung.“

Die Veranstaltung/Organisation/das Angebot kann sich beispielsweise durch Mischen und Teilen der Karten, Festlegung von Spielregeln, Entscheidung von Zweifelsfällen, Bewerbung der Möglichkeit zum Spiel, Bereitstellen von Spielort, Spieltischen oder Spielpersonal äußern (BFG 5.3.2015, RV/2100581/2012).

Ebenso geht der Einwand, dass sie nicht Unternehmerin iSd § 2 Abs. 2 GSpG sei, da sie keine selbstständige und nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausgeübt habe, ins Leere, weil nach den genannten AGB ein sogenanntes „Tischgeld“ von den Pokerspielern eingehoben wird:

„§ 2 Punkt 2.9 Tischgeld: Als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur durch das M. ist von jedem Besucher ein Tischgeld zu entrichten. Das Tischgeld ist nach jedem Spiel an den jeweils zuständigen Croupier zu entrichten und wird – sofern die Spielbedingungen nichts anderes vorsehen – vom Spielgewinn oder vom Pot abgezogen. Die Höhe des Tischgeldes ist den – jeweils am Tisch aufliegenden – Spielbedingungen zu entnehmen.“

Die Einforderung von Tischgeldern wird auch im Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes vom 8.11.2013 bestätigt.

Der Ansicht der Bf., dass eine Einnahmenerzielung aus der Durchführung von Glücksspielen erst dann eine sinnvolle Bedeutung hätte, wenn damit eine Teilhabe an Einsätzen gemeint gewesen wäre, kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen, da diese Auslegung dem Gesetz nicht entnommen werden kann.

Unerheblich ist es, ob die Leistung des Spielers an den Veranstalter der Ausspielung oder an einen Dritten erfolgt. Die vermögenswerte Leistung, der Einsatz, muss lediglich im Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbracht werden. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es gleichgültig, wem gegenüber der Spieler seine vermögensrechtliche Leistung zu erbringen hat, bzw. wem die Leistung des Spielers rechtlich oder wirtschaftlich zufließt (VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 23.12.1991, 88/17/0010).

Zur Auslegung des Terminus „Durchführung“ von Glücksspielen ist § 2 Abs. 1 GSpG heranzuziehen, wonach Ausspielungen von einem Unternehmer veranstaltet, organisiert,

angeboten oder zugänglich gemacht werden. Das Zutreffen dieser Tätigkeiten auf die Bf. wurde bereits dargelegt.

Mit dem Vorbringen, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, dass sämtliche Kaffeehausbesitzer der Abgabepflicht nach dem Glücksspielgesetz unterliegen sollten, sofern die Besucher miteinander Karten spielen würden, verkennt sie die Rechtslage, da nach § 57 GSpG Kartenspiele nur dann der Glücksspielabgabe unterliegen, wenn sie in Form von Ausspielungen nach § 2 GSpG durchgeführt werden.

Darüber hinaus sind gemäß § 57 Abs. 6 Z 3 GSpG Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib und mit geringen Einsätzen und Gewinnen nach § 4 Abs. 6 GSpG von der Glücksspielabgabe befreit.

Entgegen der Meinung der Bf. ist damit eindeutig geklärt, dass auch sie Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, da sie interessierten Personen in spezifischen Einrichtungen, nämlich Pokercasinos, die Möglichkeit bietet, an von ihr angebotenen Kartenpokerspielen in Form des Cashgames oder in Turnierform teilzunehmen (BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011).

Ad (3) Sie sei nicht Glücksspielabgabenschuldnerin:

Strittig ist, ob die Bf. Abgabenschuldnerin gemäß § 59 Abs. 2 GSpG war, da es ihr nach ihrer Rechtsmeinung aufgrund der erteilten gewerberechtlichen Bewilligung nicht an einem Berechtigungsverhältnis mangle.

Zu folgen war ihr, dass die Bf. weder Konzessionärin gemäß § 17 Abs. 6 GSpG noch Bewilligungsinhaberin gemäß § 5 GSpG war, da sie weder eine Lotterie noch Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten betrieb, sondern ausschließlich Pokerspiele organisierte.

Zur erteilten gewerberechtlichen Bewilligung ist festzustellen, dass die Gewerberechtskompetenz des Bundes zwar grundsätzlich nicht auf strafgesetzlich erlaubte Spiele beschränkt ist. Doch sind die Bestimmungen der Gewerbeordnung nicht auf die vom Bund monopolisierten Angelegenheiten anzuwenden, unabhängig davon, aus welchem Kompetenzbereich diese stammen. Da der Bund im Wesentlichen die strafgesetzlich verbotenen Glücksspiele auf Basis des Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG monopolisiert hat, werden diese Glücksspiele somit im Ergebnis nicht von der Gewerbeordnung erfasst. (*Kohl*, Das österreichische Glücksspielmonopol, 119).

Eine gewerberechtliche Bewilligung erfüllt somit nicht die Voraussetzungen einer Berechtigung iSd § 59 Abs. 2 GSpG.

Der Einwand, dass die Bf. aufgrund der Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG zufolge der vorhandenen gewerberechtlichen Bewilligung ihr Pokercasino habe betreiben dürfen, geht ins Leere, da es keine Konnexität zwischen § 59 GSpG und § 60 Abs. 24 GSpG idFv VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. gibt, da letztere lediglich eine Übergangsbestimmung für Betreiber von Pokerspielsalons mit einer rechtmäßigen Gewerbeberechtigung vorsah und mit den Abgabenvorschriften des GSpG nichts zu tun hatte (vgl. BFG 18.12.2014, RV/7102597/2011).

Dem Terminus „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“ des § 59 Abs. 2 zweiter Teilstrich GSpG kann daher wohl nur die Bedeutung des Fehlens einer Konzession nach § 17 Abs. 6 GSpG bzw. einer Bewilligung nach § 5 GSpG wie in § 59 Abs. 2 erster Teilstrich GSpG genannt, nicht aber einer gewerberechtlichen Bewilligung, beigemessen werden.

Der Einwand, dass aus § 57 Abs. 6 GSpG und § 59 GSpG hervorgehe, dass nur verbotene Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterliegen sollten, ist rechtlich verfehlt, da § 57 Abs. 6 GSpG lediglich Ausspielungen nennt, die von der Glücksspielabgabe befreit sind, weshalb ein Zusammenhang mit verbotenen Ausspielungen nicht zu erkennen ist, und in § 59 Abs. 2 erster Teilstrich GSpG ausdrücklich Konzessionäre und Bewilligungsinhaber genannt sind.

Wenn der Gesetzgeber eine Befreiung von der Glücksspielabgabe für Inhaber einer gewerberechtlichen Bewilligung gewollt hätte, wären diese Ausspielungen in den Befreiungskatalog des § 57 Abs. 6 GSpG in Analogie zu den Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung aufgenommen worden.

Darüber hinaus kommt aus den parlamentarischen Gesetzesmaterialien (658 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage) zum Ausdruck, dass es sich auch bei den mit einer gewerberechtlichen Bewilligung betriebenen Pokersalons um verbotene Ausspielungen handelt:

„Die Übergangsbestimmung in § 60 Abs. 24 GSpG reflektiert den Umstand, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des Bundesministers für Finanzen die unternehmerische Durchführung von Poker außerhalb von Spielbanken in Pokersalons bereits nach der bisherigen Rechtslage verboten war (vgl. dazu insbesondere auch die Erläuterungen zu § 2 Abs. 4 GSpG in der Glücksspielgesetznovelle 1996, 368 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP; vgl. zudem VwGH 31.3.2008, 2008/17/0033).“

Von einer verbotenen Ausspielung ist in § 57 Abs. 1 GSpG nicht die Rede. Ob die von der Bf. veranstalteten Ausspielungen verboten sind oder nicht, ist für das vorliegende Verfahren unerheblich.

Die Bf. wurde daher als Veranstalterin der Ausspielungen gemäß § 59 Abs. 2 zweiter Teilstrich GSpG zu Recht als Glücksspielabgabenschuldnerin herangezogen.

Ad (4) Sie unterliege nicht der Glücksspielabgabepflicht:

Da die Bf. Unternehmerin iSd § 2 GSpG ist, wird aber steuerrechtlich § 57 Abs. 1 GSpG automatisch verwirklicht (BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011), weshalb die von der Bf. vorgenommenen Ausspielungen der Glücksspielabgabe unterlagen.

Zum Einwand der Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit:

Die Bf. erachtet das Grundrecht auf Eigentum der teilnehmenden Spieler verletzt, da eine Besteuerung der Einsätze bewirke, dass das im Spiel befindliche Kapital

schrittweise reduziert werde. Dadurch werde durch die exzessive Besteuerung auch in die verfassungsgesetzlich gewährleistete Erwerbsfreiheit der Bf. eingegriffen und bedeute eine Besteuerung auch einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, da die A-AG für das Anbieten desselben Spiels keine Glücksspielabgabe entrichten müsse, da sie gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von dieser Abgabe befreit sei.

Dem zuletzt genannten Einwand ist entgegenzuhalten, dass die Spielbankenkonzessionäre gemäß § 21 GSpG zwar richtig gemäß § 57 Abs. 6 GSpG von der Verpflichtung zur Entrichtung von Glücksspielabgaben befreit sind, allerdings gemäß § 28 GSpG dafür einer Spielbankabgabe von 30% der Jahresbruttospieleinnahmen unterliegen. Der Hinweis auf das Vorliegen einer unionsrechtswidrigen Beihilfe ist daher verfehlt.

Soweit aber die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang vom Vorliegen einer exzessiven „Erdrosselungssteuer“ - einer Abgabe, die bewirkt, dass die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und wird - und eines damit verbundenen Eingriffes in die verfassungsmäßig gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Freiheit der Erwerbsausübung spricht, ist sie auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 5.12.2011, B 533/11, zu verweisen, wonach die Zielsetzung, eine Zunahme von (dort:) Spielautomaten zu verhindern und ihre Zahl eher zu verringern, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Er hat dabei unter anderem ausgeführt: *„Sollten damit potentielle Spieler wegen mangelnder Attraktivität vom Spielen abgehalten werden, liegt dies genau in der - verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden - Absicht des Gesetzgebers.“* (VwGH 27.4.2012, 2011/17/0114, 2011/17/0116).

Das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht im Zusammenhang mit der behaupteten Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit ist daher auszuschließen.

(Nicht) entschuldbarer Rechtsirrtum:

Dem Einwand der Bf., dass selbst eine unvertretbare Rechtsansicht nur dann schade, wenn grobe Fahrlässigkeit zurechenbar, der Irrtum daher vorwerfbar wäre, schließt sich auch das Bundesfinanzgericht an.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039; VwGH 22.2.2006, 2005/17/0195) sind die Unkenntnis des Gesetzes wie auch eine irrige Gesetzesauslegung dann unverschuldet, wenn entsprechende Erkundigungen bei den Behörden oder bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person eingeholt werden, da die bloße Argumentation mit einer - allenfalls sogar plausiblen - Rechtsauffassung allein ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht auszuschließen vermag und es daher bei der Einhaltung der einem am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltspflicht vielmehr einer Objektivierung durch geeignete Erkundigungen bedarf.

Diese wurden von der Bf. auch glaubhaft eingeholt, da sie in den von der Rechtsanwaltskanzlei verfassten Eingaben anführte, auf Basis der steuerlichen und

rechtlichen Beratung davon ausgegangen zu sein, zur Leistung einer Glücksspielabgabe nicht verpflichtet zu sein, und die dafür sprechenden Gründe auch ausführlich darlegte.

Aber selbst wenn ein Abgabepflichtiger von den genannten Personen falsche Auskünfte erhalten hätte, so läge ein schuldausschließender Irrtum dann nicht vor, wenn er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen (vgl. VwGH 22.2.2006, 2005/17/0195).

Solche Zweifel hätte die Bf. aber haben müssen, weil in den Zeitpunkten der jeweiligen Fälligkeit der gegenständlichen Glücksspielabgaben (22.8.2011 bis 20.1.2012) in der damaligen (wie auch wiederum nunmehrigen) Legaldefinition für Glücksspiele des § 1 Abs. 2 GSpG das Wort „Poker“ ausdrücklich enthalten war.

Da die Bf. jedoch keine Auskunft beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel einholte bzw. auf deren Einholung bewusst verzichtete, da die gegenteilige Rechtsansicht der Abgabenbehörde ohnehin bekannt war, vermag sich die Bf. daher auch nicht auf einen entschuldbaren Rechtsirrtum zu berufen.

Unzumutbarkeit der Entrichtung:

Dem Einwand der Bf., dass die Glücksspielabgabe wirtschaftlich betrachtet ruinös sei, weshalb die Verhängung von Säumniszuschlägen auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gebilligt werde, ist zu entgegnen, dass das angeführte Judikat vom 25.6.1975, 1745/74, keinen Säumniszuschlag zum Thema hat, sondern die Gewährung von Zahlungserleichterungen, wobei im Falle der Wirkung einer Abgabe als Erdrosselungssteuer ein Stundungsansuchen nicht mit der Begründung abgewiesen werden kann, dass die Einbringlichkeit der Abgabe gefährdet sei.

Weshalb diese Rechtsprechung Auswirkung auf die Verwirkung eines Säumniszuschlages haben sollte, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht.

Jedoch war dem Vorbringen der Bf., dass kein grobes Verschulden an der Versäumung von Zahlungsfristen vorliege, wenn eine Abgabentrichtung unmöglich (zB bei Zahlungsunfähigkeit, *Kamhuber/ Mühlberger/ Pilz/ Rathgeber*, Abgabenordnung, 50) oder unzumutbar (zB bei Verschleuderung von Vermögen) wäre (*Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 47; RAE Tz 974 idF BMF-010103/0036-IV/2005), zu folgen.

Es liegt jedoch am Abgabepflichtigen, die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Abgabentrichtung zum Zeitpunkt der Fälligkeit und dass gegebenenfalls auch keine Vorsorge für die Entrichtung erkennbar anfallender Abgabenschuldigkeiten getroffen werden konnte, deutlich offen zu legen (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 12; RAE Tz 974 idF BMF-010103/0036-IV/2005).

Dazu brachte die Bf. vor, dass die finanzielle Belastung durch die Entrichtung der Glücksspielabgabe unerwartet auf sie zugekommen sei und sie den laut Ansicht der Behörde geschuldeten Betrag nicht in der kurz bemessenen Frist des § 59 Abs. 3 GSpG aufbringen hätte können. Vielmehr habe sie damit gerechnet, noch bis zum

Ende der Übergangsfrist Zeit zu haben, entsprechende Vorkehrungen zu treffen, um die Begleichung der Abgabenschulden zu finanzieren.

Aus dieser Verantwortung lässt sich jedoch für die Bf. nichts gewinnen, weil sie damit einräumte, dass sie grundsätzlich zur Entrichtung der gegenständlichen Glücksspielabgaben in der Lage gewesen wäre, sei es durch Kreditaufnahme oder durch Aufschiebung bzw. ratenweise Tilgung der Zahlungsverpflichtung, wobei im Falle eines rechtzeitigen Zahlungserleichterungsansuchens (vor Fälligkeit und nicht vor dem Ablauf der Zahlungsfrist nach der bescheidmäßigen Festsetzung der Abgaben) ein Säumniszuschlag nicht angefallen wäre.

Da der Bf. somit grobes Verschulden vorzuwerfen war, kommt eine Herabsetzung des angefochtenen Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO nicht in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 23. Juni 2016