

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der \*\*\*\*Bf+ADRESSE\*\*\*\*, vertreten durch den Geschäftsführer \*\*\*\*GESCHÄFTSFÜHRER+Adr.\*\*\*\*, gegen den:

1. Bescheid vom 18. November 2011 über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens (Stundung) gemäß § 212 BAO betreffend Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF (RV/7100612/2012),
2. Bescheid vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzung von Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 BAO betreffend Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF (RV/7101075/2012),
3. Bescheid vom 9. März 2012 betreffend Festsetzung von Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 BAO betreffend Rückstand gesamt Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF und Glücksspielabgaben ( RV/7101076/2012),
4. Bescheid vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzungen von neun ersten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8 und 11/2011 (RV/7101082/2012),
5. Bescheid vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 9/2011 ( RV/7101079/2012),
6. Bescheid vom 9. März 2012 betreffend Festsetzungen von neun zweiten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8 und 10/2011 ( RV/7101081/2012),
7. Bescheid vom 2. März 2012 über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens gemäß § 212 BAO betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-12/2011 ( RV/7101083/2012),
8. Bescheid vom 23. April 2012 betreffend Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-12/2011 ( RV/7101700/2012),
9. Bescheid vom 10. April 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 11/2011 ( RV/7101699/2012),

10. Bescheid vom 10. April 2012 betreffend Festsetzungen von acht dritten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8/2011 ( RV/7101697/2012),
11. Bescheid vom 9. Mai 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 9/2011 ( RV/7101698/2012),
12. Bescheid vom 11. Juni 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 10/2011 ( RV/7102543/2012),
13. Bescheid vom 9. Juli 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 11/2011 ( RV/7102544/2012),
14. Bescheid vom 8. März 2012 über die Festsetzung der Pfändungsgebühr und Auslagenersätze gemäß § 26 AbgEO in Höhe von 42.022,73 Euro (RV/7101477/2012),
15. Bescheid vom 8. März 2012 über die Festsetzung der Pfändungsgebühr und Auslagenersätze gemäß § 26 AbgEO in Höhe von 42.022,73 Euro (RV/7101478/2012),
- des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, alle StNr \*\*\*\*x1\*\*\*\* zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist in allen aufgezählten Angelegenheiten 1. bis 15. nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Streitpunkte**

**Strittig ist, ob bei 38 Bescheiden betreffend Stundungs -, Stundungszinsen- Säumniszuschlags-, Aussetzung der Einhebungs- und Pfändungsgebührenverfahren Einwendungen gegen die Verkehrsbesteuerung des Kartenpokerspiels (keine Qualifizierung als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel mangels Sachverständigengutachten möglich, keine Geltung des GSpG für gewerbliche Pokerbetriebe, Erweiterung des B-VG-Kompetenztatbestandes „Monopolwesen“ durch Angelegenheiten des Gewerbes verfassungswidrig) berücksichtigt werden können.**

### **Vorbemerkungen**

Bemerkt wird, dass die Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....*

*„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“*

Die Bf. hatte ihren Sitz in Österreich und wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Mai 2009 gegründet. Sitz der Bf. war ursprünglich in \*\*\*\*ORT\*\*\*\*, ab Ende 2011 in \*\*\*\*STADT\*\*\*\*. Gegenstand des Unternehmens war im Wesentlichen die Spiel- und Pokertischvermietung. Am 18. September 2009 eröffnete die Bf. ihren Betrieb (Pokercasino \*\*\*\*CASINONAME\*\*\*\*), worin ab diesem Zeitpunkt täglich das Kartenspiel Poker in Form von *Cashgames* und Turnieren ohne Bankhalter betrieben wurde. Da die Bf. keine Selbstberechnung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG durchführte, setzte das Finanzamt mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 11. Mai 2010 die Gebühren für Poker - *Cashgame* für den Zeitraum 9-12/2009 in Höhe von 513.852 Euro und mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 11. Mai 2010 für Pokerspiele in Turnierform für den Zeitraum 9-12/2009 im Betrag von 17.759,25 Euro fest. Im Rechtsmittelverfahren entschied der Unabhängige Finanzsenat UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10 und UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10, dass das in *Cashgame* und Turnierform durchgeführte Kartenpokerspiel infolge der Glücksspieleigenschaft rechtsgeschäftsgebührenpflichtig ist. Der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 lehnte die Behandlungen der gegen die UFS-Entscheidungen erhobenen Beschwerden ab.

Das Pokercasino \*\*\*\*CASINONAME\*\*\*\* wurde vom 22. März 2010 bis 30. November 2010 als nicht protokollierte Einzelfirma \*\*\*\*NAME\*\*\*\* geführt.

Kartenpokerspiel wurde bis 31.12.2010 mit Rechtsgeschäftsgebühren (Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG) und wird ab 1.1.2011 mit Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG besteuert (Glücksspielnovelle BGBl. I 2010/54).

## **I. Verfahren**

### **1. zu Bescheid vom 18. November 2011 über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens (Stundung) gemäß § 212 BAO betreffend Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF (RV/7100612/2012 )**

**Stundungsantrag:** Die Bf. beantragte mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2011, die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011, hinsichtlich derer in der Sache selbst die Entscheidungen UFS 11.5.2011, RV/0500-I/10; UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10, ergingen und die beim Verwaltungsgerichtshof angefochten wurden, bis zur Erledigung des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2011/16/0158 und 0159 zu stunden. Die Bf. brachte zwei Argumente vor, nämlich 1.

dass die Glücksvertragsgebühr das 1,7-fache des Umsatzes für den entsprechenden Zeitraum betrage, weswegen aus ihrer Sicht eine Erdrosselungssteuer vorliege, und 2. dass – unter Berufung auf das in Buchform erschienene Gutachten *Winkler*, Poker und Pokerspielsalons in der Glücksspielgesetzgebung –Dokumentation und Analyse der Glücksspielgesetzgebung mit kritischen Anmerkungen aus verfassungsrechtlicher Sicht [2011] – das Organisieren von Pokerspielen in der von der Bf. angebotenen Variante kein Glücksspiel darstelle.

Mit **Bescheid vom 18. November 2011** wies das Finanzamt das Ansuchen um Bewilligung der Stundung ab und ersuchte, zwecks Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen die rückständigen Abgabenschuldigkeiten (543.048,87 Euro, d.s. Rechtsgeschäftsgebühren gesamt 531.611,25 Euro +11.437,62 Euro Aussetzungszinsen) unverzüglich zu entrichten. Das Finanzamt führte aus, dass der Antrag auf aufschiebende Wirkung vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 7. November 2011 abgewiesen worden sei und Zahlungserleichterungen nicht bewilligt werden, wenn die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Zahlungsaufschub gefährdet wäre, welche im Fall der Bf. gegeben erscheine.

In der **Berufung/Beschwerde** ersuchte die Bf. den Bescheid aufzuheben und dem Stundungsansuchen stattzugeben. Das Stundungsansuchen sei abgesondert vom Verwaltungsgerichtshofverfahren zu sehen. Warum die Einbringlichkeit gefährdet sei, habe das Finanzamt nicht begründet. Tatsache sei, dass die Bf. die Steuern regelmäßig bezahle, die Umsatzsteuerbeträge würden regelmäßig abgeführt und die Glücksvertragsgebühr erscheine nur gerechtfertigt, wenn die bereits bezahlten Umsatzsteuerbeträge davon in Abzug gebracht würden.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 25. Jänner 2012** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab. In der gesonderten Begründung legte das Finanzamt dar, dass die Einbringung einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde allein keine taugliche Begründung für ein Stundungsansuchen iSd § 212 BAO darstelle, da dieses Ziel durch das Rechtsinstitut der aufschiebenden Wirkung erreicht werden könne. Die Bf. habe einen solchen Antrag eingebracht und sei diesem mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 2011 nicht stattgegeben worden. Wenn die Bf. ihr Stundungsansuchen damit begründet, dass die „Glücksspielabgabe“ einer Erdrosselungssteuer gleichkomme, bestätige sie, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit bereits zum Zeitpunkt der Antragstellung und zwar unabhängig von der laufenden Abgabentrachtung der übrigen Abgabenschuldigkeiten bestanden habe.

Das Finanzamt ersuchte in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung die Bf., die rückständigen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 4.231.574,93 Euro unverzüglich und in Höhe von 467.667,40 Euro bis 1. März 2012 zu entrichten.

Fristgerecht beantragte die Bf. die **Vorlage an die Rechtsmittelinstanz**. Entgegengehalten werde, dass der Verwaltungsgerichtshof dem Antrag auf aufschiebende Wirkung aus formalen Gründen nicht stattgegeben habe, eine Sachentscheidung sei nicht

gefällt worden. Die unmittelbare Entrichtung der gesamten Abgabenschuldigkeiten wäre für die Bf. mit erheblicher Härte verbunden, weil die Entrichtung des strittigen Betrages von der Erledigung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde abhängt. Die Vorschreibung der Glücksvertragsgebühr stütze sich offenkundig auf einen Interpretationsfehler, denn es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er eine Steuer zusätzlich zur Körperschaftssteuer, Umsatzsteuer usw. normieren möchte, die den Umsatz des Unternehmens übersteige und dieses damit in Kürze in den Ruin treibe. Darüber hinaus sei die Berufung erfolgversprechend, weil nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Qualifizierung des Kartenpokerspiels als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel mangels Sachverständigengutachtens nicht möglich und die Anwendung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (aF) dem Gleichheitsgrundsatz widerspräche und damit verfassungswidrig sei. Durch den Zahlungsaufschub sei die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet. Die sofortige Entrichtung der Abgabe würde jedoch dazu führen, dass die Bf. ihren Betrieb nicht aufrechterhalten könne. Die vorgeschriebene Gebühr übersteige den Umsatz um das 1,7fache und wäre für die Bf. absolut existenzbedrohend.

**2. zu Bescheid vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzung von Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 BAO betreffend Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF (RV/7101075/2012),**

Mit **Bescheid vom 9. Februar 2012** setzte das Finanzamt Stundungszinsen für den Zeitraum 9. Jänner 2012 bis 25. Jänner 2012, und zwar für 8 Tage von 541.048,96 und neun Tage von 543.918,96 Euro in Höhe von 1.235,97 Euro fest und legte fest, dass die Stundungszinsen bis 16. März 2012 zu entrichten sind.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben und um Stattgabe und Aufhebung des Bescheides ersucht. Die Stundungszinsen würden auf dem Zahlungserleichterungsansuchen beruhen, und das Zahlungserleichterungsansuchen betreffe die selbst zu berechnenden Glücksspielabgaben. Die Glücksspielabgabe sei bekämpft worden und beim Verwaltungsgerichtshof anhängig. Die Glücksspielabgabe sei nach Ansicht der Bf. rechtswidrig, denn die von der Bf. veranstalteten Spiele seien keine Glücksspiele im legitimen Sinn. Der neue Ausspielungsbegriff des § 2 GSpG ab 1.1.2011 gälte für gewerbliche Pokerbetriebe nicht, abgesehen davon dürfe der Gesetzgeber den Kompetenztatbestand in der Verfassung „Monopolwesen“ nicht durch Angelegenheiten des Gewerbes erweitern. Diese Erweiterung des Glücksspielmonopols gehe zu Lasten jener Unternehmer, die das Pokern als Geschicklichkeitsspiel ohne Bankhalter rechtmäßig auf Grund eines Gewerbescheins betreiben. Dies verstoße gegen die Verfassung. Selbst die Stundungszinsen der aufgeschobenen Abgabe, die nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler, die die Höhe des Umsatzes um ein Vielfaches übersteigen, errechnet würden, würden binnen Kurzem die Bf. in den Ruin treiben.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**3. Bescheid vom 9. März 2012 betreffend Festsetzung von Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 BAO betreffend Rückstand gesamt Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG aF und Glücksspielabgaben ( RV/7101076/2012),**

Mit **Bescheid vom 9. März 2012** setzte das Finanzamt Stundungszinsen für den Zeitraum 30. Jänner 2012 bis 2. März 2012 und zwar für 18 Tage von 4,231.574,93 (offen zum 25. Jänner 2012), für 14 Tage von 4,201.582,91 (Überrechnung von 29.992,02 Euro am 17.2.2012) und für 1 Tag von 4,669.250,83 Euro (4,201.582,91+467.667,40 Euro), insgesamt in Höhe von 18.714,41 Euro fest.

In der **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Die Bf. brachte vor wie zu Punkt 2.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**4. zu Bescheid vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8 und 11/2011 ( RV/7101082/2012)**

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben 1/2011 bis 8/2011 und 11/2011 (2,383.184,59 Euro) setzte das Finanzamt mit Sammel-**Bescheid vom 9. Februar 2012** neun erste Säumniszuschläge fest (gesamt: 59.663,70 Euro) und legte fest, dass diese Säumniszuschläge bis 16. März 2012 zu entrichten sind.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Die ersten Säumniszuschläge betrafen eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1. und 2. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie Univ.Prof. Winkler und Univ.Prof. Raschauer vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom

§ 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich der Säumniszuschläge, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**5. zu Bescheid vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 9/2011 ( RV/7101079/2012)**

Hinsichtlich der Glücksspielabgabe 9/2011 (317.803,45 Euro) setzte das Finanzamt mit **Bescheid vom 9. Februar 2012** den zweiten Säumniszuschlag fest (3.178,03 Euro) und legte fest, dass der Säumniszuschlag bis 16. März 2012 zu entrichten ist. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzung erforderlich war, weil die Glücksspielabgabe 9/2011 nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet worden war.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und den Säumniszuschlagsbescheid aufzuheben. Der zweite Säumniszuschlag beträfe eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1. und 2. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie Univ.Prof. Winkler und Univ.Prof. Raschauer vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich des Säumniszuschlags, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**6. zu Bescheid vom 9. März 2012 betreffend Festsetzung von neun zweiten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8 und 10/2011 ( RV/7101081/2012)**

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben 1/2011 bis 8/2011 und 10/2011 (3,704.223,93 Euro) setzte das Finanzamt mit Sammel-**Bescheid vom 9. März 2012** neun zweite Säumniszuschläge fest (gesamt: 30.042,24 Euro) und legte fest, dass diese Säumniszuschläge bis 16. April 2012 zu entrichten sind. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die Glücksspielabgaben nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet worden waren.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Die zweiten Säumniszuschläge beträfen eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1. und 2. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie Univ.Prof. Winkler und Univ.Prof. Raschauer vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich der Säumniszuschläge, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**7. zu Bescheid vom 2. März 2012 über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens gemäß § 212 BAO betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-12/2011, samt Nebengebühren ( RV/7101083/2012)**

### **Stundungsantrag**

Die Bf. stellte mit Schreiben vom 13. Jänner 2012 den Antrag, den Rückstand von 4,699.242,33 Euro bis 31. Dezember 2012 zu stunden. Die Bf. halte Gewerbeberechtigungen zur Ausübung des Gastgewerbes sowie zur Durchführung erlaubter Kartenspiele ohne Bankhalter. In den Räumlichkeiten der Bf. können Besucher verschiedene Varianten des Kartenpokerspiels spielen, sowie Speisen und Getränke konsumieren. Die Bf. stelle gegen angemessenes Entgelt („Tischgeld“) räumlich gebundene Sachleistungen sowie personelle Dienstleistungen zur Verfügung. Die Bf.



selbst sei an diesen Spielen bzw. an den Spielverträgen zwischen den Spielern nicht beteiligt, sie trete nicht als Bankhalter auf und sie habe keine Gewahrsame am Pot. Nun werde die Glücksspielabgabe aus den von den Spielern geleisteten Einsätzen berechnet und sei ein Vielfaches des tatsächlichen Umsatzes, der sich aus den Speisen- und Getränkeangebot der Bf. und der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Sachmitteln und Dienstleistungen der Bf. zusammensetze.

Am 10. Jänner 2012 habe die Bf. per Online die Abgabemeldung betreffend Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis Dezember 2011 in Höhe von 4.141.176,71 Euro gemäß § 57 GSpG eingebracht und in der Folge die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO beantragt um letztlich nach Ausschöpfung des Instanzenzuges eine Bescheidbeschwerde beim Verfassungsgerichtshof einbringen zu können. Für diese Zeit werde Stundung beantragt, um im Sinne des verfassungsrechtlich verankerten Rechtsstaatsprinzips einen effektiven Rechtsschutz erst zu ermöglichen.

Die Bf. besitze eine Gewerbeberechtigung zum Halten erlaubter Kartenspiele, weshalb ihr Betrieb zum 1.1.2010 rechtmäßig gewesen sei und bei ihr die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG (aF) zum Tragen komme. Daraus folge, dass für die Bf. als frei gewerblichem Pokersalon der in § 2 GSpG normierte Ausspielungsbegriff nicht zum Tragen komme. Ohne Ausspielungsbegriff sei eine Glücksspielabgabe nicht möglich. Die Bf. erfülle auch nicht den glücksspielgesetzlichen Unternehmerbegriff, da sie ihre Einnahmen nicht aus der Durchführung von Glücksspielen generiere. Ebenso wenig erfülle die Bf. den Begriff des glücksspielabgabenrechtlichen Schuldners, da es in § 59 Abs. 2 GSpG keine Kategorie für frei gewerbliche Kartenspielsalons gäbe. Daher sei die Bf. ursprünglich davon ausgegangen, dass sie aufgrund des § 60 Abs. 24 GSpG (aF) von der Glücksspielabgabe nicht betroffen sei. Deshalb habe sie bisher auch keine Meldungen abgegeben.

Die sofortige oder sofortige volle Entrichtung der Abgaben sei für die Bf. mit erheblichen Härten verbunden: Die Glücksspielabgabe sei eine Erdrösselungssteuer, da die im Kalenderjahr 2011 erzielten Einnahmen aus dem Bereich Kartenspiel 950.628 Euro ausmachen würden. Die Bf. sei nicht überschuldet, dessen ungeachtet sei ihr aber die Entrichtung der Abgaben am Fälligkeitstag nicht möglich, ohne den Bestand der ihr zur Verfügung stehenden Erwerbsquellen zu gefährden.

Es sei auch durch den Zahlungsaufschub die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet, da es sich um eine Erdrösselungssteuer handle und ein Rückstand, dessen Einbringlichkeit deshalb gefährdet sei, weil er auf einer exzessiven, für den Abgabepflichtigen nicht tragbaren Besteuerung beruhe, weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinn des Gesetzes unter die Gefährdungsklausel falle. Die Bf. verwies auf VwGH 25.6.1975, 1745/74. Da die Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG (aF) von der Behörde jedoch offensichtlich ignoriert worden sei, könne es nur Ziel sein, die Bf. von einem Tag auf den anderen mit Hilfe einer wirtschaftlich ruinösen Abgabe in die Insolvenz zu treiben, um so die gesetzliche Übergangsbestimmung auszuhebeln und gänzlich jeder Wirkung zu berauben; es könne dem Gesetzgeber jedoch im Sinne einer systematischen

Interpretation nicht unterstellt werden, eine Übergangsbestimmung erlassen zu wollen, die gleichzeitig durch eine Abgabenvorschrift effektiv ausgehebelt werde.

Mit **Bescheid vom 2. März 2012** wies das Finanzamt das Stundungsansuchen ab und ersuchte die Bf., zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen die rückständigen Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 4,201.582,91 unverzüglich und in Höhe von 531.745,10 bis 10.4.2012 zu entrichten.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde vom 6. April 2012** ersuchte die Bf. den Bescheid aufzuheben und dem Stundungsansuchen stattzugeben, da die Glücksspielabgabe als Erdrosselungssteuer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben werde. Ansonsten brachte die Bf. vor wie im Stundungsansuchen.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**8. zu Bescheid vom 23. April 2012 betreffend Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-12/2011, samt Nebengebühren ( RV/7101700/2012)**

Über die Berufung/Beschwerde vom 6. April 2012 zu Punkt 7. hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO, der vom Finanzamt mit **Bescheid vom 23. April 2012** abgewiesen wurde. Nach der Begründung des Finanzamtes sei die Einhebung einer Abgabe nur aussetzbar, wenn ihre Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt. Von der Erledigung einer Berufung gegen einen Zahlungserleichterungsbescheid sei aber die Höhe einer Abgabe weder unmittelbar noch mittelbar abhängig, daher sei ihr Antrag auf Aussetzung der Einhebung iSd § 212a BAO abzuweisen.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde vom 24. Mai 2012** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben, da die Begründung des Finanzamtes vielleicht auf den Standardfall zutreffe, *in concreto* aber unrichtig sei. Eine Abgabe, die wie im gegenständlichen Fall mehr als das Vierfache des Umsatzes ausmache, könne offensichtlich nur eine Erdrosselungssteuer sein, mit welcher versucht werde, einen bestimmten Erwerbszweig zu vernichten. Aus diesem Grund sei eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anhängig. Der spezielle Fall gebiete nicht nur eine Zahlungserleichterung, sondern auch die Stattgabe der Aussetzung der Einhebung, insbesondere deswegen, um verfassungsrechtliche Eckpfeiler der österreichischen Rechtsordnung, wie das rechtsstaatliche Prinzip nicht ins Leere laufen zu lassen. Berufungswerber dürften nicht einseitig mit den Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden.

**9. zu Bescheid vom 10. April 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 11/2011 ( RV/7101699/2012).**

Hinsichtlich der Glücksspielabgabe 11/2011 (368.498,58 Euro) setzte das Finanzamt mit **Bescheid vom 10. April 2012** den zweiten Säumniszuschlag fest (3.684,99 Euro) und legte fest, dass dieser Säumniszuschlag bis 18. Mai 2012 zu entrichten ist. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzung erforderlich war, weil die Glücksspielabgabe 11/2011 nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet worden war.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und den Säumniszuschlagsbescheid aufzuheben. Der zweite Säumniszuschlag betreffe eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte der Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1., 2. und 7. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie Univ.Prof. Winkler und Univ.Prof. Raschauer vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich des Säumniszuschlags, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**10. zu Bescheid vom 10. April 2012 betreffend Festsetzung von acht dritten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8/2011 ( RV/7101697/2012).**

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben 1/2011 bis 8/2011 (2.584.694,00 Euro) setzte das Finanzamt mit **Sammel-Bescheid vom 10. April 2012** acht dritte Säumniszuschläge fest (gesamt: 25.846,94 Euro) und legte fest, dass diese Säumniszuschläge bis 18. Mai 2012 zu entrichten sind. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die Glücksspielabgaben nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der jeweils zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet worden waren.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Die dritten Säumniszuschläge beträfen eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen,

weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1., 2. und 7. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie Univ.Prof. Winkler und Univ.Prof. Raschauer vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich der Säumniszuschläge, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

#### **11. zu Bescheid vom 9. Mai 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 9/2011 ( RV/7101698/2012)**

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben 9/2011 (317.803,45 Euro) setzte das Finanzamt mit **Bescheid vom 9. Mai 2012** einen dritten Säumniszuschläge fest (gesamt: 3.178,03 Euro) und legte fest, dass dieser Säumniszuschlag bis 18. Juni 2012 zu entrichten ist. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die Glücksspielabgaben nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet worden waren.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Der dritte Säumniszuschlag betreffe eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1., 2. und 7. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie *Univ.Prof. Winkler* und *Univ.Prof. Raschauer* vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten

Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

**12. zu Bescheid vom 11. Juni 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 10/2011 ( RV/7102543/2012).**

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben 10/2011 (389.537,92 Euro) setzte das Finanzamt mit **Bescheid vom 11. Juni 2012** einen dritten Säumniszuschlag fest (gesamt: 3.895,38 Euro) und legte fest, dass dieser Säumniszuschlag bis 18. Juli 2012 zu entrichten ist. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die Glücksspielabgaben nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet worden waren.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Der dritte Säumniszuschlag betreffe eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1., 2. und 7. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie *Univ.Prof. Winkler* und *Univ.Prof. Raschauer* vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich der Säumniszuschläge, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor und ersuchte um Abweisung des Rechtsmittels. Im gegenständlichen Berufungsverfahren gegen die Vorschreibung von Säumniszuschlägen könne nicht geklärt werden, ob die zugrundeliegenden Rechtsgeschäftsgebühren rechtmäßig seien. Da die Zahlungserleichterungsansuchen nicht zeitgerecht eingebracht worden seien, sei die Frist für die Festsetzung der dritten Säumniszuschläge erst mit Bewilligung der

Zahlungserleichterungsansuchen unterbrochen. Die Zahlungserleichterungsansuchen seien abgewiesen worden.

**13. zu Bescheid vom 9. Juli 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 11/2011 ( RV/7102544/2012).**

Hinsichtlich der Glücksspielabgaben 11/2011 (368.498,58 Euro) setzte das Finanzamt mit **Bescheid vom 9. Juli 2012** einen dritten Säumniszuschlag fest (gesamt: 3.684,99 Euro) und legte fest, dass dieser Säumniszuschlag bis 16. August 2012 zu entrichten ist. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die Glücksspielabgaben nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet worden waren.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** stellte die Bf. den Antrag, stattzugeben und die Säumniszuschlagsbescheide aufzuheben. Der dritte Säumniszuschlag betreffe eine selbst zu berechnende Glücksspielabgabe. Das Finanzamt dürfe nicht für eine Abgabe mit der Wirkung einer Erdrosselungssteuer Säumniszuschläge verlangen, weswegen der Säumniszuschlagsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Im Übrigen brachte die Bf. dieselben Berufungs/Beschwerdegründe vor, wie zu den vorigen Punkten 1., 2. und 7. bereits wiedergegeben.

Im Übrigen stellte die Bf. den **Antrag, gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen**, als die Bf. kein grobes Verschulden trifft. Es werde die Rechtsauffassung vertreten, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Diese Rechtsansicht werde von namhaften Verfassungsexperten wie Univ.Prof. Winkler und Univ.Prof. Raschauer vertreten. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht. Eine zur belangten Behörde differierende vertretbare Rechtsauffassung sei jedenfalls nicht geeignet, das vom § 217 Abs. 7 BAO geforderte grobe Verschulden an der Säumnis abzuleiten, das einer Bewilligung dieses Antrages entgegenstehen würde.

Darüber hinaus stellte die Bf. einen Antrag gemäß § 212a BAO hinsichtlich der Säumniszuschläge, der vom Finanzamt gewährt wurde.

**Vorlage:** Die Berufung/Beschwerde legte das Finanzamt, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor und ersuchte um Abweisung des Rechtsmittels. Im gegenständlichen Berufungsverfahren gegen die Vorschreibung von Säumniszuschlägen könne nicht geklärt werden, ob die zugrundeliegenden Rechtsgeschäftsgebühren rechtmäßig seien. Da die Zahlungserleichterungsansuchen nicht zeitgerecht eingebracht worden seien, sei die Frist für die Festsetzung der dritten Säumniszuschläge erst mit Bewilligung der Zahlungserleichterungsansuchen unterbrochen. Die Zahlungserleichterungsansuchen seien abgewiesen worden.

**14. zu Bescheid vom 8. März 2012 betreffend Pfändungsgebühr und Auslagenersätze in Höhe von 42.022,73 Euro gemäß § 26 AbgEO (RV/7101477/2012)**

Am 24. Februar 2012 teilte der Steuerberater der Bf. dem Finanzamt \*\*\*\*x3\*\*\*\* mit, dass die Bf. ihren Betrieb in \*\*\*\*ORT\*\*\*\* per 31.12.2011 eingestellt hat. Am 1.1.2012 vorhandene Wirtschaftsgüter seien übergeben worden und werden an die neue Betreiberfirma verrechnet. Sämtliche Mitarbeiter seien per 31.12.2011 abgemeldet worden. Mieter des Objektes sei die Firma \*\*\*\*FIRMENNAME+01\*\*\*\*, welche auch den Gastrobetrieb führe. Betreiber des Spielbetriebes sei die Firma \*\*\*\*BETREIBERNAME\*\*\*\*).

Nach den Ermittlungen des Finanzamtes war der Geschäftsführer der Bf., , bei der Firma \*\*\*\*BETREIBERNAME\*\*\*\*) seit 1.1.2012 als leitender Angestellter angestellt.

Am 7. März 2012 stellte das Finanzamt für die Bf. einen Rückstandsausweis aus. Danach schuldete die Bf. einen Betrag in der Höhe von 4,201.582,91 Euro, welcher Rückstand vollstreckbar war. Dieser Rückstand resultierte aus den Abgabenarten Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z7b GebG für den Zeitraum 9-12/2009, Aussetzungszinsen 2011, sowie der Glücksspielabgabe 1/2011 bis 10/2011 (Abgaben 4,201.582,91 samt Nebengebühren 42.022,73 = 4,243.605,64 Euro).

Mit Bescheid - Pfändung einer Geldforderung vom 8. März 2012 untersagte das Finanzamt der \*\*\*\*BETREIBERNAME\*\*\*\*) die gepfändete Forderung „Verkaufserlös aus dem Verkauf der Wirtschaftsgüter in \*\*\*\*ORT\*\*\*\*“ nicht mehr an die Bf. zu zahlen.

Mit Bescheid – Überweisung einer Geldforderung vom 8. März 2012 wurde die \*\*\*\*BETREIBERNAME\*\*\*\*) als Drittschuldner aufgefordert, die gepfändete Forderung bis zur Höhe des Gesamtbetrages an das Finanzamt einzuzahlen. Mit Bescheid- Verfügungsverbot vom 8. März 2012 wurde der Bf. mitgeteilt, dass durch Zustellung der Pfändungsbescheide an die Drittschuldnerin die Forderung abgabenbehördlich gepfändet, und der Bf. jede Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt.

Mit **Bescheid vom 8. März 2012 betreffend Pfändungsgebühr und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens gemäß § 26 AbgEO** wurden diese „für die Amtshandlung vom 08. März 2012“ vom Rückstand von 4,201.582,91 Euro x 1% plus 6,90 Euro in Höhe von 42.022,73 Euro festgesetzt.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** wurde der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben und den Bescheid aufzuheben. Vorgebracht wurde, dass gegen die vorgeschriebenen Abgaben samt Nebengebühren Berufungen, Aussetzungsanträge und Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden seien. Desweiteren sei eine Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2011/16/0158 und 0159 anhängig. Die Bf. habe Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO eingebracht, bis zu deren Erledigung Einbringungsmaßnahmen nicht gesetzt werden dürfen. Die Bf. dürfe nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden. Der Ruin der wirtschaftlichen Existenz eines Abgabepflichtigen könne nicht sinnvoll sein.

Dem Bescheid sei nicht zu entnehmen, auf welche Berechnung die Vorschreibung der Auslagenersätze erfolgte, sodass die Bf. diese nicht nachvollziehen könne.

Gleichzeitig stellte die Bf. den Antrag, die vorgeschriebenen Auslagenersätze gemäß § 212a BAO auszusetzen.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 11. April 2012** wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. Als Begründung gab es an, dass am Tag der Amtshandlung (8. März 2012) ein vollstreckbarer Rückstand ausgehftet habe und auch keine Hemmung der Einbringung vorgelegen sei. Daher sei gemäß § 26 Abs. 1a AbgEO die Pfändungsgebühr, sowie gemäß § 26 Abs. 3 AbgEO die Barauslagen (Postspesen) zu recht festgesetzt worden.

Mit Schriftsatz vom 24. Mai 2012 beantragte die Bf. die **Vorlage** an die Rechtsmittelinstanz.

#### **15. zu Bescheid vom 8. März 2012 betreffend Pfändungsgebühr und Auslagenersätze in Höhe von 42.022,73 Euro gemäß § 26 AbgEO (RV/7101478/2012)**

Mit Bescheid - Pfändung einer Geldforderung vom 8. März 2012 untersagte das Finanzamt der \*\*\*\*FIRMENNAME+01\*\*\*\* die gepfändete Forderung „Verkaufserlös aus dem Verkauf der Wirtschaftsgüter in \*\*\*\*ORT\*\*\*\*“ nicht mehr an die Bf. zu zahlen.

Mit Bescheid – Überweisung einer Geldforderung vom 8. März 2012 wurde die \*\*\*\*FIRMENNAME+01\*\*\*\* als Drittschuldner aufgefordert, die gepfändete Forderung bis zur Höhe des Gesamtbetrages an das Finanzamt einzuzahlen. Mit Bescheid- Verfügungsverbot vom 8. März 2012 wurde der Bf. mitgeteilt, dass durch Zustellung der Pfändungsbescheide an die Drittschuldnerin die Forderung abgabenbehördlich gepfändet, und der Bf. jede Verfügung über die gepfändete Forderung untersagt.

Mit **Bescheid vom 8. März 2012 betreffend Pfändungsgebühr und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens gemäß § 26 AbgEO** wurden diese „für die Amtshandlung vom 08. März 2012“ vom Rückstand von 4,201.582,91 Euro x 1% plus 6,90 Euro in Höhe von 42.022,73 Euro festgesetzt.

In der dagegen erhobenen **Berufung/Beschwerde** wurde der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben und den Bescheid aufzuheben. Vorgebracht wurde, dass gegen die vorgeschriebenen Abgaben samt Nebengebühren Berufungen, Aussetzungsanträge und Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden seien. Desweiteren sei eine Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2011/16/0158 und 0159 anhängig. Die Bf. habe Anträge auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO eingebracht, bis zu deren Erledigung Einbringungsmaßnahmen nicht gesetzt werden dürfen. Die Bf. dürfe nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden. Der Ruin der wirtschaftlichen Existenz eines Abgabepflichtigen könne nicht sinnvoll sein. Dem Bescheid sei nicht zu entnehmen, auf welche Berechnung die Vorschreibung der Auslagenersätze erfolgte, sodass die Bf. diese nicht nachvollziehen könne.



Gleichzeitig stellte die Bf. den Antrag, die vorgeschriebenen Auslagenersätze gemäß § 212a BAO auszusetzen.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 11. April 2012** wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab. Als Begründung gab es an, dass am Tag der Amtshandlung (8. März 2012) ein vollstreckbarer Rückstand ausgehafft habe und auch keine Hemmung der Einbringung vorgelegen sei. Daher sei gemäß § 26 Abs. 1a AbgEO die Pfändungsgebühr, sowie gemäß § 26 Abs. 3 AbgEO die Barauslagen (Postspesen) zu recht festgesetzt worden.

Mit Schriftsatz vom 24. Mai 2012 beantragte die Bf. die **Vorlage** an die Rechtsmittelinstanz.

## **II. Erwägungen**

### **16. Zur Person der Bf.**

Die Bf. war im Firmenbuch unter der \*\*\*\*x2\*\*\*\* eingetragen.

Mit Beschluss des \*\*\*\*GERICHT\*\*\*\* wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet und die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter der Bf. war \*\*\*\*MASSEVERWALTER\*\*\*\*.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, das dem (Gemein)Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und 2 Abs. 2 IO). Nach Insolvenzeröffnung tritt der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO. Auch in einem Abgabungsverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Während des Konkursverfahrens dürfen weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide an den Gemeinschuldner gerichtet werden. (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0044; VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.5.2015, RV/6100353/2013). Gemäß § 1024 ABGB (ursprüngliche Fassung) iVm § 26 BAO erlöschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat (§ 83 Abs. 2 BAO; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 04.12.2003, RV/0176-G/02; BFG 14.10.2014, RV/7300056/2012; BFG 17.02.2015, RV/7100138/2011; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008; BFG 13.10.2016, RV/7103517/2008; BFG 29.03.2017, RV/7100269/2009 ).

Das Finanzamt hat daher die im Spruch genannten 38 Bescheide 1. bis 15., die Abgabensicherungsangelegenheiten betreffen, in den Jahren 2011 und 2012 richtigerweise an die Bf. zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war.

Mit Beschluss des \*\*\*\*BESCHLUSS\*\*\*\* wurde der Konkurs aufgehoben und mit 12.8.2014 die Funktion des \*\*\*\*MASSEVERWALTER\*\*\*\* als Masseverwalter der Bf. gelöscht.

Der Abgabenschuldner wird zwar durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügungsunfähig, und er verliert seine Handlungsfähigkeit, aber das führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit (*Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch 233). Gemäß § 59 IO (früher 59 KO) tritt der (Gemein)Schuldner ua. durch den rechtskräftigen Beschluss, dass der Konkurs bzw. das Insolvenzverfahren aufgehoben wird, wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen. Durch die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplanes bzw. die rechtskräftige Aufhebung des Konkurses bzw. des Insolvenzverfahrens hört somit die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters auf, der (Gemein)Schuldner – dessen fortbestehende rechtliche Existenz vorausgesetzt – wird wieder selbst verfügungsfähig. (OGH 24.06.1999, 8 Ob 190/98v; VwGH 23.05.2007, 2005/08/0123; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.05.2015, RV/6100353/2013-ergangen zu Lohnsteuer-Arbeitgeber; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008; BFG 13.10.2016, RV/7103517/2008; BFG 29.03.2017, RV/7100269/2009 ).

Da Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hatte, erloschen sind, erfolgt keine Zustellung an den früheren Vertreter \*\*\*\*VERTRETER\*\*\*\* .

Die Firma wurde am 1.8.2015 gemäß § 40 FBG gelöscht.

Gemäß §§ 18ff GmbHG sind zur Vertretung einer GmbH die Geschäftsführer oder auch die gemäß § 15a GmbHG vom Gericht bestellten Geschäftsführer zur Vertretung befugt. Nach Beendigung der Liquidation sind Vertreter der aufgelösten GmbH die gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher auf sieben Jahre Verpflichteten (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 80, 232 unter Verweis auf ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 36; und § 82, 245; zu den Folgen der Löschung: VwGH 19.6.1989, 88/15/0160; VwGH 18.10.1999, 99/17/0217; UFS 6.2.2012, RV/1518-W/05; BFG 19.4.2016, RV/7100194/2008; *Kotschnigg* , Der Bescheidadressat im Abgabenverfahren, ÖStZ 1994, 318).

Nach dem Firmenbuch vertritt der frühere Geschäftsführer \*\*\*\*NAME\*\*\*\* seit 5.6.2009 selbständig. Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung am 12.8.2014 aufgehoben, die Löschung erfolgte mit 1.8.2015 , § 80 Abs. 3 BAO gilt für sieben Jahre gerechnet ab Ende des Kalenderjahres in dem die Liquidation beendet wurde (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 82, 246).

Es ist daher \*\*\*\*NAME\*\*\*\* Vertreter gemäß § 80 Abs. 3 BAO der im Firmenbuch gelöschten Bf.

\*\*\*\*Bf.\*\*\*\* ist der letzte Firmenname der Bf.

## **17. Stundung**

### **(betrifft 2 Bescheide zu den Punkten 1. und 7.)**

*Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes*

*aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. ....*

Die Bf. hat **zwei Ansuchen um Stundung** eingebracht. Mit Schriftsatz vom 25. Oktober beantragte sie, die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 bis zur Erledigung des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof zu stunden (Rechtsgebühren und Aussetzungszinsen 543.048,87 Euro). Mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2012 beantragte die Bf. den Rückstand von 4.699.242,33 Euro (Rechtsgebühren 531.611,25 Euro, Glücksspielabgaben 1.141.176,71 Euro und Nebenabgaben) bis 31. Dezember 2012 zu stunden.

Die Klärung von Rechtsfragen in der Sache selbst stellt keinen Stundungsgrund dar. Zwar kommt eine Stundung während eines anhängigen Verwaltungsgerichtshofverfahrens durchaus in Betracht, aber nicht *wegen* dieses Beschwerdeverfahrens, sondern wenn von diesem unabhängig die Voraussetzungen des § 212 BAO erfüllt sind. Die Einbringung eines Rechtsmittels oder auch einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde begründet allein noch keine erhebliche Härte der Entrichtung des strittigen Abgabebetrages (VwGH 20.2.1996, 95/13/0190; BFG 14.8.2017, RV/7102306/2013 ).

Ein Ansuchen um Stundung ist jedoch an mehrere Voraussetzungen geknüpft. So hat der Abgabepflichtige im Ansuchen die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterung überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen (VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112 ua.). Der Abgabepflichtige hat hierbei nicht nur das Vorliegen einer erheblichen Härte, sondern auch darzulegen, dass die Einbringlichkeit der Abgabenschuld nicht gefährdet ist (VwGH 20.9.2001, 2001/15/0056 ua). Dies hat er „konkretisiert anhand seiner Einkommens- und Vermögenslage überzeugend darzulegen“ (*Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, § 212, 607 unter Verweis auf VwGH 24.1.1996, 93/13/0172; VwGH 26.2.2001, 2000/17/0252).

Die Bf. hat keineswegs dargelegt, dass die Voraussetzungen für eine Zahlungserleichterung vorliegen, sondern die Einwendungen richten sich gegen die Vorschreibung der Glücksvertragsgebühr und gegen die Selbstberechnung der Glücksspielabgaben. Das Finanzamt hat in beiden Fällen die Abweisung des Stundungsansuchens damit begründet, dass eine Gefährdung der Einbringlichkeit besteht. Denn die Voraussetzung für eine Stundung der Abgaben ist eine gegenwärtige Leistungsunzumutbarkeit, jedoch sind Zahlungserleichterungen nur unter der gerechtfertigten Erwartung späterer Leistungsfähigkeit zu gewähren. Die Bf. begründet zwar ihre Ansuchen damit, dass die sofortige Entrichtung der Steuern dazu führen würde, dass sie den Betrieb schließen müsste, weil die Steuern ihren Umsatz um das 1,7-fache übersteigen und daher absolut existenzbedrohend wären. Die Erwartung späterer Leistungsfähigkeit begründet die Bf. damit, dass ihr Rechtsmittel in der Gebühren- bzw. Glücksspielabgabenangelegenheit nicht wenig erfolversprechend ist, weil nach der

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mangels Sachverständigengutachten eine Qualifizierung eines Kartenspiels als Glücks- oder Geschicklichkeitsspiel nicht möglich sei und die Verkehrsbesteuerung dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche und damit verfassungswidrig sei. In diesem Zusammenhang zitiert die Bf. VwGH 25.6.1975, 1745/74, wonach in Fällen noch nicht rechtskräftig festgesetzter Abgaben, die sich auf unerträgliche Vorschriften stützen, die Gefährdungsklausel nicht angewendet wird.

### 17.1. Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes

Rechtslage bis 31.12.2010: Zur Frage der **Rechtsgeschäftsgebührenpflicht des Kartenpokerspiels** lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom **26. September 1995**, B 220/95 die Behandlung der Beschwerde ab. Mit Beschluss **VfGH 21.9.2012**, B 1357 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde betreffend UFS 7.10.2011, RV/0743-W/11 mit folgender Begründung ab:

Der Beschwerde ist „.....zu entgegen, dass die Frage, ob mit der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 54/2010, eine verfassungswidrige Ausweitung des Glücksspielmonopols erfolgt ist, für die Lösung des vorliegenden Falles ohne Bedeutung ist, weil § 33 TP 17 GebG (in der Fassung vor dem 1. Jänner 2011) - gestützt auf die Abgabeneinhebungskompetenz des Bundes gemäß § 6 F-VG 1948 – lediglich an die in § 1 GSpG genannten Glücksspiele – unabhängig von deren monopolrechtlichen Konsequenzen – anknüpft. Gleiches gilt für die Frage, ob durch diese Novelle ein verfassungswidriger Eingriff in geschützte Rechtspositionen erfolgte, da die beschwerdeführende Gesellschaft die strittige Veranstaltung auch im Hinblick auf die – mit hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2012, G 51/11, zum Teil aufgehobene Übergangsvorschrift des § 60 Abs. 24 GSpG rechtmäßig durchführen konnte. **In der Abgabeneinhebung ist auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen, weil es der Abgabenschuldige in der Hand hat, die Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (vgl. dazu auch VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN).** Dass der Begriff des Spiels „Poker“ in verfassungswidriger Weise unbestimmt sei, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.... “. Der VwGH 9.9.2013, 2012/16/0188 lehnte die Behandlung der (Sukzessiv-)Beschwerde ab.

Rechtslage ab 1.1.2011: Zur Frage der **Glücksspielabgabepflicht des Kartenpokerspiels** lehnte der **Verfassungsgerichtshof** mit Beschluss **VfGH 19.2.2015**, E 293/2015 (zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011) die Behandlung der Beschwerde ab, da es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, wenn er das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft. Auch die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG überschreitet nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Mit Beschlüssen **VfGH 8.6.2017**, E 1330/2016, E 1756/2016 (zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 (BFG 13. Mai 2016, RV/7101232/2012)), VfGH 26.2.2018, E 3452/2017 zu BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013 und VfGH 26.2.2018, E 3862/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012 und **VfGH 26.2.2018**, E 3860/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100908/2012 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerden

ab, da die Regelungen der §§ 57ff GSpG nicht die Erwerbsausübungsfreiheit verletzen. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen.

## **17.2. Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes**

Rechtslage bis 31.12.2010: Der **Verwaltungsgerichtshof 8.9.2005**, 2000/17/0201 entschied, dass das Kartenpokerspiel ein Glücksspiel ist. Im Fall der Bf. hat der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung der gegen die Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10 und UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10 erhobenen Beschwerde mit Beschluss **VwGH 26.6.2014** , 2011/16/0158 und 2011/16/0159 abgelehnt .

Der Verwaltungsgerichtshof wies mit Beschluss **VwGH 18.10.2016**, Ro 2014/16/0041 (zu UFS 19.11.2013, RV/0742 G/11, RV/0743 G/11, RV/0744 G/11, RV/0745 G/11, RV/0746 G/11) betreffend Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG für Kartenpokerspiel die Revision zurück, da mit der GSpG-Novelle 2008 der Gesetzgeber gemäß § 1 Abs. 2 GSpG das Pokerspiel dem Glücksspiel zugeordnet hat. *„Damit wurde diese Frage abschließend gelöst, sodass es keines Gutachtens über den Einfluss des Zufalls auf das Spielergebnis bedarf. Die von der Revisionswerberin zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einholung von Sachverständigengutachten über die Rolle des Zufalls beim Pokerspiel erging zu § 1 GSpG in der Fassung vor der GSpG-Novelle 2008 und ist infolge der geänderten Rechtslage nicht relevant.“*

Rechtslage ab 1.1.2011: Der Verwaltungsgerichtshof **VwGH 19.10.2017**, Ro 2015/16/0024 wies die Revision zu BFG 18.12.2014, RV/7103332/2011 ab, denn ob das unternehmerische Anbieten von Poker außerhalb von Spielbanken aufgrund einer Gewerbeberechtigung bis zu den Glücksspielnovellen 2008/2010 verboten war oder nicht, ist für die Glücksspielabgabe nicht relevant. Für die Glücksspielabgaben kommt es auf eine Gewerbeberechtigung nicht an. (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 24). Poker ist bereits aufgrund der beispielhaften Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG ein Glücksspiel (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 15) und in der Steuerbelastung der tatsächlich getätigten Einsätze mit 16% konnte der Verwaltungsgerichtshof eine exzessive Steuerbelastung nicht erkennen. Die Anbieterin muss die Kartenpokerspiele so organisieren, dass die Glücksspielabgabe entrichtet werden kann (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 Rn 35, 36). Der Verwaltungsgerichtshof **VwGH 27.3.2018** , Ro 2017/17/0025 ua. zu BFG 10.6.2016, RV/7101758/2012 wies die Revision zurück, da zufolge VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vorliegt.

Mit der dargestellten Rechtsprechung der Höchstgerichte ist entgegen der Ansicht der Bf. die Gefährdungsklausel nicht durch „Abgaben, die sich auf unerträgliche Vorschriften stützen“ außer Kraft gesetzt.

Aus all diesen Gründen waren die beiden Beschwerden betreffend Abweisung von Stundungsansuchen abzuweisen.

### **18. Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO (betrifft 1 Bescheid zu Punkt 8.)**

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

Aussetzungsanträge sind ab der Einbringung der maßgeblichen Beschwerde bis zur Bekanntgabe der Beschwerdeentscheidung zulässig. Ohne rechtswirksame Beschwerde ist eine Bewilligung der Aussetzung keinesfalls möglich. Antragsberechtigt ist nur ein Abgabepflichtiger, der von der Abgabenbehörde bereits mit einem Abgaben- und Haftungsbescheid in Anspruch genommen worden ist. (*Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, § 212a, 615*).

**Bereits ergangene Entscheidungen:** Hinsichtlich der Rechtsgebühren 3-9/2009 sind die Entscheidungen UFS 13.5.2011, RV/0499-I/10 und UFS 11.5.2011 RV/0500-I/10 und des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 26.6.2014, 2011/16/0158 und 2011/16/0159 bereits ergangen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht keine gesetzliche Grundlage, die Aussetzung der Einhebung von Abgaben wegen einer bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts anhängigen Beschwerde über den Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen, das Rechtsmittelverfahren abschließenden Erledigung hinaus auszudehnen (vgl. VwGH 30.9.1994, 94/15/0056; VwGH 20.2.1996, 94/13/0266; VwGH 21.7.1998, 98/14/0101; VwGH 28. 5. 2002, 96/14/0175). Auch eine sinngemäße Anwendung des § 212a Abs. 1 BAO auf offene Beschwerde/Revisionsverfahren kommt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Betracht (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0126; VwGH 31.7.2002, 2002/13/0136; UFS 11.1.2010, RV/0596-I/09; UFS 27.5.2010, RV/0345-I/10). § 212a BAO bietet keine Möglichkeit für einen Zahlungsaufschub einer Steuer während der Dauer des höchstgerichtlichen Verfahrens.

**Keine Inanspruchnahme mit Bescheid:** Hinsichtlich der Glücksspielabgaben für den Zeitraum 2011 sind keine Bescheide gemäß § 201 BAO ergangen, die mit Beschwerden bekämpft wurden, weswegen es an Voraussetzungen für eine Gewährung des § 212a BAO mangelt.

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

### **19. Stundungszinsen (betrifft 2 Bescheide zu den Punkten 2. und 3.)**

*Für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro übersteigen, sind, gemäß § 212 Abs. 2 BAO*

*a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3) oder*

*b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt,*

*Stundungszinsen in Höhe von viereinhalb Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten; .... Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.*

*Wurde gemäß **§ 230 Abs. 3 BAO** ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt.*

Im gegenständlichen Fall stellte die Bf. Ansuchen um Stundung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (vor dem 1.1.2011) und Glücksspielabgaben (ab dem 1.1.2011), die nicht gewährt wurden.

Wird um Stundung angesucht, besteht die Stundungszinsenpflicht unabhängig von der Art der Erledigung des Ansuchens. (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>6</sup> § 212, Tz 23). Wird eine Stundung nicht gewährt, fallen trotzdem Stundungszinsen an, weil bereits die Einbringung des Ansuchens, solange hierüber nicht entschieden wurde, Stundungszinsenpflicht auslöst. (§ 230 Abs. 3 BAO). Diese Stundungszinsenpflicht erlischt im Fall der Abweisung des Stundungsansuchens mit Ablauf der Nachfrist (Stoll, BAO-Kommentar 2257).

Einwendungen betreffend Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (vor dem 1.1.2011) und Glücksspielabgaben (ab dem 1.1.2011) für Kartenpokerspiel werden im Stundungszinsenverfahren nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der von der Bf. angesprochenen Rechtsfragen wird auf die Begründung zu Punkt 22. verwiesen.

Da die Bf. in der Beschwerde lediglich einwendet, dass die Stundungszinsen deshalb nicht zu berechnen seien, weil die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG (vor dem 1.1.2011) und die Glücksspielabgaben (ab dem 1.1.2011), die nach den wahrscheinlichen Einsätzen der Spieler errechnet werden, die Höhe des Umsatzes der Bf. um ein Vielfaches übersteigen und die Bf. binnen Kurzem in den Ruin treiben würden, ist zu entgegnen: Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Nebengebühren (Säumniszuschlag, Stundungs- und Aussetzungszinsen) setzt die Pflicht

zur Erhebung dieser Nebengebühren nicht den Bestand einer sachlich richtigen oder gar rechtskräftigen, sondern einer formellen Abgabenschuld voraus. (VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0202, 0203; *Ritz*, Bundesabgabenordnung<sup>6</sup> § 212, Tz 26 ). Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld werden die Stundungszinsen ohnehin rückwirkend neu vom herabgesetzten Betrag berechnet.

Da die Bf. weder einen Antrag auf Herabsetzung der Stundungszinsen gemäß § 212 Abs. 2 BAO letzter Satz stellte, noch gegen den Berechnungsmodus der Stundungszinsen etwas vorgebracht hat, sondern die Berufungen/Beschwerden allein mit der Klärung der wiederholt genannten Rechtsfrage begründet hat, waren die Berufungen/Beschwerden abzuweisen.

## **20. Säumniszuschläge**

**(betrifft 31 Bescheide zu den Punkten 4., 5., 6., 9., 10., 11., 12. und 13.)**

§ 217 Abs. 1 BAO lautet: *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.*

§ 217 Abs. 2 BAO lautet: **Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.**

§ 217 Abs. 3 BAO lautet: **Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.**

§ 217 Abs. 4 BAO lautet: *Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als*

*a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist*

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

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

*d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.*

....

§ 217 Abs. 7 BAO lautet: *auf Antrag des Abgabepflichtigen sind die 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.*

**§ 217 Abs. 8 BAO lautet:** *Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß*

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

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

**§ 217 Abs. 9 BAO lautet:** *Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.*

....

### **Vollstreckbarkeit**

**§ 226 BAO lautet:** *Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, sind in dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Ausmaß vollstreckbar; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete und der Abgabenbehörde bekanntgegebene Betrag.*

### **Einbringung**

**§ 230 Abs. 6 BAO lautet:** *Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212 a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.*

### **Chronologische Übersicht Säumniszuschläge**

GSpA 1-8/2011	Erster Säumniszuschlag	Zweiter Säumniszuschlag	Dritter Säumniszuschlag
	Vollstreckbarkeit:	Dreimonatsfrist:	Dreimonatsfrist:
	1/2011: 21.2.2011	1/2011: 21.5.2011	1/2011: 21.8.2011
	2/2011: 21.3.2011	2/2011: 21.6.2011	2/2011: 21.9.2011
	3/2011: 20.4.2011	3/2011: 20.7.2011	3/2011: 20.10.2011
	4/2011: 20.5.2011	4/2011: 20.8.2011	4/2011: 20.11.2011
	5/2011: 20.6.2011	5/2011: 20.9.2011	5/2011: 20.12.2011
	6/2011: 20.7.2011	6/2011: 20.10.2011	6/2011: 20.1.2012
	7/2011: 22.8.2011	7/2011: 22.11.2011	7/2011: 22.2.2012
	8/2011: 20.9.2011	8/2011: 20.12.2011	8/2011: 20.3.2012
	Bescheid 9.2.2012	Bescheid 9.2.2012	Bescheid 10.4.2012

	(RV/7101082/2012)	(RV/7101081/2012)	(RV/7101697/2012)
GSpA 9/2011	Erster Säumniszuschlag Vollstreckbarkeit: 20.10.2011 Bescheid 10.1.2012 <b>Kein Rechtsmittel</b>	Zweiter Säumniszuschlag Dreimonatsfrist: 20.1.2012 Bescheid 9.2.2012 <b>(RV/7101079/2012)</b>	Dritter Säumniszuschlag Dreimonatsfrist: 20.4.2012 Bescheid 9.5.2012 <b>(RV/7101698/2012)</b>
GSpA 10/2011	Erster Säumniszuschlag Vollstreckbarkeit: 21.11.2011 Bescheid 10.1.2012 <b>Kein Rechtsmittel</b>	Zweiter Säumniszuschlag Dreimonatsfrist: 21.2.2012 Bescheid 9.3.2012 <b>(RV/7101081/2012)</b>	Dritter Säumniszuschlag Dreimonatsfrist: 21.5.2012 Bescheid 11.6.2012 <b>(RV/7102543/2012)</b>
GSpA 11/2011	Erster Säumniszuschlag Vollstreckbarkeit: 20.12.2011 Bescheid 9.2.2012 <b>(RV/7101082/2012)</b>	Zweiter Säumniszuschlag Dreimonatsfrist: 20.3.2012 Bescheid 10.4.2012 <b>(RV/7101699/2012)</b>	Dritter Säumniszuschlag Dreimonatsfrist: 20.6.2012 Bescheid 9.7.2012 <b>(RV/7102544/2012)</b>

## 20.1. Erste Säumniszuschlagsbescheide

- vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzungen von neun ersten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8 und 11/2011 (4. RV/7101082/2012).

Da dem BFG kein diesbezügliches Rechtsmittel vorgelegt wurde, wird bemerkt, dass das Finanzamt betreffend Glücksspielabgaben 9-10/2011 am 10. Jänner 2012 einen Sammelbescheid über die zwei Festsetzungen von ersten Säumniszuschlägen (6.356,07 und 7.790,76 Euro) erließ.

**Die Glücksspielabgaben sind Selbstbemessungsabgaben:** Im gegenständlichen Fall handelte es sich um die ab 1.1.2011 eingeführten Glücksspielabgaben gemäß § 57 ff GSpG, die Nachfolgebestimmungen zu den ab 1.1.2011 aufgehobenen Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG sind. Dementsprechend sieht auch ab 1.1.2011 § 59 Abs. 3 GSpG vor, dass Schuldner der Abgaben nach § 57 GSpG diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten haben. Das heißt, die Glücksspielabgaben wurden so wie ihre Vorgänger, die Glücksvertragsgebühren, als Selbstbemessungsabgaben gesetzlich geregelt, die jeweils am 20. des Folgemonats fällig sind.

**Fälligkeiten/Entrichtungszeitpunkt:** Die Glücksspielabgaben als Selbstberechnungsabgaben wären für Jänner 2011 spätestens am 21.2.2011,

für Februar 2011 spätestens am 21.3.2011,  
für März 2011 spätestens am 20.4.2011,  
für April 2011 spätestens am 20.5.2011,  
für Mai 2011 spätestens am 20.6.2011,  
für Juni 2011 spätestens am 20.7.2011,  
für Juli 2011 spätestens am 22.8.2011,  
für August 2011 spätestens am 20.9.2011 und  
für November 2011 spätestens am 20.12.2011  
zu entrichten gewesen.

Die Bf. gibt im Stundungsantrag vom 13. Jänner 2012 selbst an, dass sie per *Online* die Abgabemeldung betreffend Glücksspielabgabe für die Monate Jänner bis Dezember 2011 in Höhe von 4,141.176,71 Euro gemäß § 57 GSpG eingebracht und in der Folge die bescheidmäßige Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 201 BAO beantragt habe. Die Bf. meldete die Glücksspielabgaben für alle 12 Monate am 10. Jänner 2012. Unbestritten ist, dass bis zu diesen genannten Fälligkeitstagen kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wurde. Deshalb setzte das Finanzamt für die Zeiträume 1-8/2011 und 11/2011 die neun ersten Säumniszuschläge mit Sammelbescheid vom 9. Februar 2012 fest.

Abgabenzahlungsschuld ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsvorschreibung nämlich außer dem Eintritt des Säumnisfalles nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld, nicht hingegen auch den einer sachlich richtigen oder bereits rechtskräftigen Abgabenschuld voraus. Lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides ist zu prüfen (VwGH 17.9.1990, 90/15/0028; VwGH 8.3.1991, 90/17/0503; VwGH 24.11.1993, 90/13/0084; VwGH 30.5.1995, 95/13/0130; BFG 02.09.2014, RV/7101221/2014).

**Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist daher die nicht rechtzeitig entrichtete formelle Abgabenzahlungsschuld** (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren<sup>2</sup> [2016] § 217 Anm 2 ist; vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 217 Tz 4 unter Verweis auf VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146).

Die Bf. kann in ihren Säumniszuschlagsangelegenheiten nichts für sich gewinnen, wenn sie die Säumniszuschlagsbescheide mit dem Einwand bekämpft, die zugrundeliegenden Glücksvertragsgebühren und die Glücksspielabgaben seien verfassungswidrig. In den gegenständlichen Beschwerden wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides sprechen würden.

Die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages iHv. 2 % der genannten Summen erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO, vgl. auch BFG 22.8.2014, RV/7102354/2014; BFG 18.12.2014, RV/7102596/2011; BFG 14.9.2015,

RV/7100706/2013). Aus all diesen Gründen war diesen Berufungen/Beschwerden gegen die ersten Säumniszuschlagsbescheide kein Erfolg beschieden.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass gemäß **§ 217 Abs. 8 BAO** im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld im Beschwerdeverfahren gegen die zugrunde liegenden Glücksvertragsgebühren/Glücksspielabgaben die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

## **20.2. Zweite Säumniszuschlagsbescheide**

- vom 9. März 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8 und 10/2011 ( 6. RV/7101081/2012),
- vom 9. Februar 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 9/2011 StNr ( 5. RV/7101079/2012),
- vom 10. April 2012 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 11/2011 StNr (9. RV/7101699/2012),

Da die Glücksspielabgaben Selbstbemessungsabgaben sind, **beginnt die Dreimonatsfrist für die Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages, da die Glücksspielabgaben nicht bescheidmäßig festgesetzt wurden, frühestens mit Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages** (vgl. UFS 7.9.2004, RV/1424-W/04; UFS 15.9.2006, RV/1803-W/05; BFG 14.9.2015, RV/7100706/2013; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 217 Tz 11).

Betreffend die zweiten Säumniszuschläge für die Glücksspielabgaben Zeitraum 1/2011, Fälligkeitstag 21.2.2011, gab die Bf. am 13. Jänner 2012 den selbstberechneten Betrag bekannt, die Vollstreckbarkeit ist am 21.2.2011 eingetreten. Die Dreimonatsfrist begann an diesem Tag zu laufen und endete am 21.5.2011. Festsetzung des zweiten Säumniszuschlages mit Bescheid vom 9. März 2012. Zu den weiteren Säumniszuschlägen siehe „Chronologische Übersicht Säumniszuschläge“.

Hinsichtlich der zweiten Säumniszuschlagsbescheide ist unbestritten, dass bis drei Monate nach Eintritt der Vollstreckbarkeit keine Tilgung des Abgabenrückstandes erfolgte. Die Bf. hatte zwar einen selbstberechneten Betrag bekanntgegeben, aber nicht entrichtet.

Die Bf. kann in ihren Säumniszuschlagsangelegenheiten nichts für sich gewinnen, wenn sie die Säumniszuschlagsbescheide mit dem Einwand bekämpft, die zugrundeliegenden Glücksvertragsgebühren und die Glücksspielabgaben seien verfassungswidrig. In den gegenständlichen Beschwerden wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide sprechen würden.

Die Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen iHv. 1 % der genannten Summen erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO, vgl. auch BFG 22.8.2014, RV/7102354/2014; BFG 18.12.2014, RV/7102596/2011; BFG 14.9.2015, RV/7100706/2013). Aus all diesen Gründen war diesen Berufungen/Beschwerden gegen die zweiten Säumniszuschlagsbescheide kein Erfolg beschieden.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass gemäß **§ 217 Abs. 8 BAO** im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld im Beschwerdeverfahren gegen die zugrunde liegenden Glücksspielabgaben die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

### **20.3. Dritte Säumniszuschlagsbescheide**

- vom 10. April 2012 betreffend Festsetzung von acht dritten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 1-8/2011 ( 10. RV/7101697/2012),
- vom 9. Mai 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 9/2011 StNr (11. RV/7101698/2012),
- vom 11. Juni 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 10/2011 StNr ( 12. RV/7102543/2012),
- vom 9. Juli 2012 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betreffend Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG für den Zeitraum 11/2011 StNr ( 13. RV/7102544/2012),

Hinsichtlich der dritten Säumniszuschlagsbescheide für die Glücksspielabgaben ist unbestritten, dass bis drei Monate nach Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages keine Tilgung des Abgabenrückstandes erfolgte. Die Bf. hatte zwar einen selbstberechneten Betrag bekanntgegeben, aber nicht entrichtet. Auslösemoment für den zweiten Säumniszuschlag ist der Tag an dem die Dreimonatsfrist, gerechnet ab Eintritt der Vollstreckbarkeit, endet. Auslösemoment für den dritten Säumniszuschlag ist der Tag an dem die Dreimonatsfrist, gerechnet ab Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages, endet. Die Bescheidzustellung über die Festsetzung des ersten Säumniszuschlages stellt im Zusammenhang mit dem zweiten und dritten Säumniszuschlag kein fristenauslösendes Ereignis dar.

Betreffend dieser dritten Säumniszuschläge für die Glücksspielabgaben Zeitraum 1/2011, Fälligkeitstag 21.2.2011, gab die Bf. am 10. Jänner 2012 den selbstberechneten Betrag bekannt, die Vollstreckbarkeit ist am 21.2.2011 eingetreten. Die Dreimonatsfrist begann an diesem Tag (Vollstreckungstag) zu laufen und endete am 21.5.2011. Die Dreimonatsfrist begann an diesem Tag (Verwirkungstag des zweiten Säumniszuschlages) zu laufen und endete **am 21.8.2011**. Die Festsetzung des dritten Säumniszuschlages

erfolgte mit **Bescheid vom 10. April 2012**. Zu den weiteren Säumniszuschlägen siehe „Chronologische Übersicht Säumniszuschläge“.

Die Bf. kann in ihren Säumniszuschlagsangelegenheiten nichts für sich gewinnen, wenn sie die Säumniszuschlagsbescheide mit dem Einwand bekämpft, die zugrundeliegenden Glücksvertragsgebühren und die Glücksspielabgaben seien verfassungswidrig. In den gegenständlichen Beschwerden wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide sprechen würden.

Die Festsetzung von dritten Säumniszuschlägen iHv. 1 % der genannten Summen erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO, vgl. auch BFG 22.8.2014, RV/7102354/2014; BFG 18.12.2014, RV/7102596/2011; BFG 14.9.2015, RV/7100706/2013). Aus all diesen Gründen war diesen Berufungen/Beschwerden gegen die dritten Säumniszuschlagsbescheide kein Erfolg beschieden.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass gemäß **§ 217 Abs. 8 BAO** im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld im Beschwerdeverfahren gegen die zugrunde liegenden Glücksvertragsgebühren/Glücksspielabgaben die Berechnung des Säumniszuschlages unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat.

### **21. Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung von ersten, zweiten und dritten Säumniszuschlägen**

Die Bf. hat zu allen ersten, zweiten und dritten Säumniszuschlagsbescheiden den Antrag gestellt, mangels grobem Verschulden die Säumniszuschläge nicht festzusetzen.

Laut VwGH 15.5.1997, 96/15/0101 liegt keine leichte Fahrlässigkeit vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Auffallend sorglos handelt, wer im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen die erforderliche, und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt. Die Bf. ist an und für sich mit der Rechtslage durchaus vertraut, sie hätte sich informieren und damit die Säumniszuschläge verhindern können, wenn sie die Glücksvertragsgebühren und die Glücksspielabgaben rechtzeitig bekanntgegeben und gezahlt hätte. Die Bf. war außerdem im fraglichen Zeitraum rechtfreundlich vertreten. Es wäre der Bf. auch zumutbar gewesen, Stundungsansuchen vor Fälligkeit der Selbstbemessungsabgaben abzugeben. (Siehe auch *Fischerlehner*, Der UFS zum groben Verschulden beim Säumniszuschlag. Eine Auswahl der zum groben Verschulden ergangenen Rechtsprechung, SWK 2005, S 59 dort zitiert UFS 10.2.2004, ZRV/0114-Z4I/03).

Von der Bf. wurden hauptsächlich verfassungsmäßige Bedenken gegen die Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG und gegen die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG geäußert. Die Bf. brachte vor, dass aufgrund der Übergangsfrist des § 60 Abs. 24 GSpG die in gewerblichen Pokercasinos veranstalteten Pokerkartenspiele weder als Glücksspiele noch als Ausspielung iSd § 2 GSpG zu qualifizieren seien. Eine oberstgerichtliche Rechtsprechung dazu existiere nicht.

Der Bf. ist entgegenzuhalten, dass bereits in den Jahren 2010 und 2011 eine höchstgerichtliche Rechtsprechung existierte, siehe dazu die Punkte 17.1 und 17.2., oben. Dazu wird der Bf. entgegengehalten, dass die Bezahlung der selbstzuberechnenden Glücksvertragsgebühren und Glücksspielabgaben einer Klärung der Rechtsfrage im Rechtsmittelweg nicht im Wege steht: Der Verfassungsgerichtshof sprach bereits in etlichen Beschlüssen und Erkenntnissen, ua. VfGH 30.11.2011, G 12-14/11; VfGH 30.6.2012, G 51/11 (Punkt 3.3.) aus, dass zwar durch Unterlassung der Steuerabfuhr bei gleichzeitiger Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde die Erlassung eines Bescheides erwirkt werden kann. Aber auch durch einen Antrag auf Rückerstattung nach § 239 BAO kann ein Bescheid erwirkt werden, durch den die Bf. über Beschwerdeverfahren zu den Höchstgerichten kommen kann. Dadurch, dass die Bf. weder die Glücksvertragsgebühren noch die Glücksspielabgaben rechtszeitig bekanntgegeben und gezahlt hat, trifft sie an der Säumnis ein grobes Verschulden, weswegen dieser Berufung/Beschwerde betreffend Anträgen auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge kein Erfolg beschieden war. Die Bescheide bleiben aufrecht.

**22. Abgabenexekutionsordnung**  
**Gebühren und Auslagenersätze gemäß § 26 AbgEO**  
**(betrifft 2 Bescheide zu den Punkten 14. und 15.)**

*(1) Der Abgabenschuldner hat für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens nachstehende Gebühren zu entrichten:*

*a) Die Pfändungsgebühr anlässlich einer Pfändung im Ausmaß von 1% vom einzubringenden Abgabenbetrag; wird jedoch an Stelle einer Pfändung lediglich Bargeld abgenommen, dann nur 1% vom abgenommenen Geldbetrag.*

....

*(2) Die im Abs. 1 genannten Gebühren sind auch dann zu entrichten, wenn die Amtshandlung erfolglos verlief oder nur deshalb unterblieb, weil der Abgabenschuldner die Schuld erst unmittelbar vor Beginn der Amtshandlung an den Vollstrecker bezahlt hat.*

*(3) Außer den gemäß Abs. 1 zu entrichtenden Gebühren hat der Abgabenschuldner auch die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen zu ersetzen. Zu diesen zählen auch die Entlohnung der bei der Durchführung des Vollstreckungsverfahrens verwendeten Hilfspersonen, wie Schätzleute und Verwahrer, ferner bei Durchführung der Versteigerung durch einen Versteigerer dessen Kosten sowie die Kosten der Überstellung.*

*(5) Gebühren und Auslagenersätze werden mit Beginn der jeweiligen Amtshandlung fällig und können gleichzeitig mit dem einzubringenden Abgabenbetrag vollstreckt werden; sie sind mit Bescheid festzusetzen, wenn sie nicht unmittelbar aus einem Verkaufserlös beglichen werden (§ 51).*

*(6) Im Falle der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld sind die nach Abs. 1 festgesetzten Gebühren auf Antrag des Abgabepflichtigen unter rückwirkender*

*Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu berechnen; fällt die Abgabenschuld nachträglich zur Gänze weg, so sind die Bescheide, mit denen die Gebühren nach Abs. 1 festgesetzt wurden, auf Antrag aufzuheben.*

....“

Die Pfändungsgebühr ist eine reine Amtshandlungsgebühr, die wegen der der Abgabenbehörde bei der Durchführung der Pfändung auflaufenden Kosten erhoben wird. Sie fällt entsprechend dem einzubringenden Betrag bereits auf Grund der Tatsache an, dass die Amtshandlung durchgeführt wird (vgl. *Reeger-Stoll*, Abgabenexekutionsordnung 1963, 79; *Liebeg*, Abgabenexekutionsordnung Kommentar, § 26, Tz 5). Sie wird insbesondere wegen der der Behörde bei Durchführung der Pfändung auflaufenden Kosten erhoben und sie ist sohin auch dann zu entrichten, wenn die durchgeführte Amtshandlung zu keiner Pfändung führte, sei es, dass keine pfändbaren Gegenstände vorgefunden oder der Schuldner nicht angetroffen wurde (VwGH 24.2.2000, 96/15/0044; BFG 18.07.2017, RV/6100537/2007; BFG 22.12.2017, RV/6100049/2015; BFG 28.03.2018, RV/7100686/2018)

Exekutionstitel für die Vollstreckung war der Rückstandsausweis des Finanzamtes vom 7.3.2012, worin vollstreckbare Abgabenschuldigkeiten betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b aF GebG für den Zeitraum 9-12/2009, Aussetzungszinsen 2011, sowie der Glücksspielabgabe 1/2011 bis 10/2011 in Höhe von 4,201.582,91 enthalten sind (§ 4 AbgEO).

Da die Bf. ihren Betrieb an \*\*\*\*BETREIBERNAME\*\*\*\*) übertrug und Mieterin des Objektes die \*\*\*\*FIRMENNAME+01\*\*\*\* war, schritt das Finanzamt zur Forderungspfändung gemäß § 65 AbgEO indem es mit Bescheid vom 8. März 2012 einerseits der \*\*\*\*BETREIBERNAME\*\*\*\*) verbot, dem Abgabenschuldner den „Verkaufserlös aus dem Verkauf der Wirtschaftsgüter in ....“ zu bezahlen und mit Bescheid vom 8. März 2012 andererseits der \*\*\*\*FIRMENNAME+01\*\*\*\* verbot, dem Abgabenschuldner die „Mieteinnahmen aus der Vermietung des Objektes in ....“ zu bezahlen (zwei „Drittschuldnerpfändungen“). In diesen Bescheiden wurde den beiden Drittschuldnern auch mitgeteilt, dass die Abgaben 4,201.582,91 samt Nebengebühren 42.022,73 = 4,243.605,64 Euro betragen.

Werden wegen derselben Abgabenschuld durch wiederholte Vollstreckungshandlungen weitere Gegenstände gepfändet, ist die Pfändungsgebühr neuerlich vom einzubringenden Abgabebetrag anzufordern. Da mit den beiden Bescheiden einerseits der „Verkaufserlös aus dem Verkauf der Wirtschaftsgüter in ....“ und andererseits die „Mieteinnahmen aus der Vermietung des Objektes in ....“ gepfändet wurden, liegen zwei Amtshandlungen vor, die zweimal die Pfändungsgebühr und Auslagenersätze auslösten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die zwei Forderungspfändungen vom 8.3.2012 zweckentsprechend waren, weil kein kostengünstigerer Weg zur Rechtsdurchsetzung führte (vgl. VwGH 22.11.1996, 94/17/0311). Da die Vorschreibung der Pfändungsgebühr im Ausmaß von 1 % vom einzubringenden Abgabebetrag (



4,201.582,91x1%=42,015,83 Euro ) zuzüglich der Portokosten (6,90 Euro) für die Versendung des Pfändungsbescheides dem Gesetz entspricht (UFSI 11.01.2013, RV/0599-I/12), waren die beiden Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Es darf an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass gemäß § 26 Abs. 6 AbgEO im Falle der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die nach Abs. 1 festgesetzten Gebühren auf Antrag des Abgabepflichtigen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu berechnen sind; fällt die Abgabenschuld nachträglich zur Gänze weg, so sind die Bescheide, mit denen die Gebühren nach Abs. 1 festgesetzt wurden, auf Antrag aufzuheben.

Bemerkt wird, dass hinsichtlich der Abgabensicherung des Zeitraumes 3/2010 bis 11/2010, in welchem der Betrieb der Bf. von der Einzelfirma des Betriebsinhabers geführt wurde, das Erkenntnis mit heutigem Tag erging (RV/7101865/2012).

### **23. Unzulässigkeit der Revision gegen alle Erkenntnisse zu den 38 Bescheiden**

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.

Da diese Erkenntnisse der in den Erwägungen angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgen, bzw. sich die Rechtsfolgen aus der Gesetzeslage ergeben, ist die Revision unzulässig. Die Vorschreibung von Pfändungsgebühren und Barauslagen ist eine notwendige Folge der durchgeführten Pfändung und ergibt sich direkt aus dem Gesetz.

Wien, am 24. August 2018