

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Gerhard Groschedl, die Richterinnen Dr. Grete Gerstgrasser und die fachkundigen Laienrichter Mag. (FH) Oliver Bruckner und Mag. Ulrike Richter in der Beschwerdesache XY, Adr, vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 20.02.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15.1.2015, 10-272/8490 betreffend den Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO über die Nichtfestsetzung/Herabsetzung eines ersten Säumniszuschlages nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.04.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10.11.2014 schrieb das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FA) der XY (Bf.) einen ersten Säumniszuschlag in der Höhe von € 20.802,53 für nicht fristgerecht entrichtete Gebühren aus dem Glücksspielmonopol für den Zeitraum 01-11/2007 vor.

Mit Antrag vom 17.12.2014 begehrte die Bf. die Nichtfestsetzung/Herabsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs 7 BAO und brachte vor, dass sie im Jahr 2007 in ihrem Gastronomiebetrieb Wettautomaten aufgestellt habe, auf denen man auf Hunderennen wetten konnte. Für den Zeitraum Jänner bis November 2007 habe die Bf. für die durchgeführten Wetten eine Gebühr in der Höhe von 2 % vom Einsatz gemeldet und bezahlt. Die Gebührenpflicht habe sich aus § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 GebG idF Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007 ergeben, wonach für im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen eine Gebühr von 2 % vom Wert des bedungenen Entgelts zu leisten gewesen sei. Insgesamt habe die Bf. für den angeführten Zeitraum € 126.003,58 an Gebühren entrichtet. Im Jahr 2012 sei im Rahmen einer Betriebsprüfung eine Kontrollmitteilung an das FA erfolgt. Die Abgabenbehörde habe daraufhin mit Bescheid vom 20.10.2014 die selbst berechneten Abgaben gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO mit € 1.165.415,64 festgesetzt und habe dies auf § 33 TP 17 Abs 1

Z 7 lit b GebG idF ab ABÄG, BGBl I 2005/105 vor der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl I Nr 54/2010, gestützt. Dies sei im Wesentlichen damit begründet worden, dass die Hunderennen nicht "live" erfolgt seien, sondern aufgezeichnet und durch ein zentrales EDV-Programm ausgewählt worden seien.

Mit Bescheid vom 10.11.2014 habe das FA einen ersten Säumniszuschlag festgesetzt, da die festgesetzte Gebühr nicht bis zum 20.12.2007 entrichtet worden sei.

Da die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 bis 8 GebG Selbstberechnungsabgaben seien, sei für die Anwendbarkeit des § 217 Abs 7 BAO ausschlaggebend, ob denjenigen, der die Selbstberechnung vorgenommen und den selbst berechneten Betrag zeitgerecht entrichtet habe, an der Fehlberechnung ein grobes Verschulden treffe (Ritz, BAO⁵ § 217 RZ 48).

Nach Ansicht von Ritz treffe den Abgabepflichtigen dann kein grobes Verschulden, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde liege.

Im gegenständlichen Fall vertrete die Bf. die Ansicht, dass die angebotenen Hundewetten als "im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen" iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 GebG aF, und nicht als "Glücksspiele" (§ 1 Abs 1 GSpG) zu qualifizieren seien.

Diese Rechtsansicht sei jedenfalls vertretbar gewesen, da es "mehr als naheliegend sei", Hunderennen, wie bspw auch Pferderennen, als sportliche Veranstaltung anzusehen. Dass es für die Gebührenpflicht darauf angekommen wäre, ob die sportliche Veranstaltung live oder mit zeitlicher Verzögerung wiedergegeben werde, sei der Bf. im Jahr 2007 noch nicht bekannt gewesen und habe ihr auch nicht bekannt sein können. Insbesondere erscheine der Tatbestand "viel eher einschlägig" als jener für Glücksspiele.

Dass es für die Gebührenpflicht darauf ankomme, ob die sportliche Veranstaltung live oder mit zeitlicher Verzögerung wiedergegeben werde, sei der Bf. im Jahr 2007 noch nicht bekannt gewesen und habe ihr auch nicht bekannt sein können. Erst mit Erkenntnis vom 4.11.2009 habe der VwGH (ZI 2009/17/0158) festgestellt, dass Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen nicht als Sportwetten zu qualifizieren seien.

Selbst wenn die Bf. auf den Gedanken gekommen wäre, dass durch Anbieten der Hundewetten grundsätzlich der Gebührentatbestand des Glücksspiels erfüllt worden wäre, hätte sie die Gebühr nicht in der festgesetzten Höhe selbst berechnet. Im maßgeblichen Zeitraum Jänner bis November 2007 habe § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG nämlich vorgesehen, dass ein Glücksspiel nach dieser Ziffer nicht der Gebührenpflicht unterliege, sofern eine Ausspielung mittels Glückspielautomaten vorliege. Da im Gastronomiebetrieb der Bf. ausschließlich mittels Automaten auf den Ausgang der Hunderennen habe gewettet werden können, hätte die Bf. bei Qualifikation der Wetten als Glücksspiel die Höhe der zu entrichtenden Gebühr mit € 0,-- berechnet und folglich nichts an das FA entrichtet.

Dass diese Ausnahme auf Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen nicht anwendbar ist, sei im Jahr 2007 nicht bekannt gewesen, da die in diese Richtung weisenden Erkenntnisse des VwGH erst ab dem Jahr 2009 ergangen seien.

An der behaupteten Unrichtigkeit der Selbstberechnung treffe die Bf. daher kein grobes Verschulden.

Der Bf. könne auch deshalb kein grobes Verschulden an der Säumnis angelastet werden, da sie mit den Wettautomaten von Jänner bis November 2007 deutlich weniger als € 1.165.415,64 verdient habe, weshalb die Entrichtung der vorgeschriebenen Gebühr unzumutbar gewesen wäre.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 15.1.2015 wies das FA den Antrag gemäß § 217 Abs 7 BAO ab und begründete dies wie folgt:

Die Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs 7 BAO setze voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe. Die Behauptung, es liege kein grobes Verschulden vor, da die Bf. eine andere Rechtsansicht vertreten habe, reiche als Nachweis für die Frage des Verschuldens nicht aus. Es wäre zumutbar gewesen, sich rechtzeitig über anfallende Steuern und deren rechtzeitige Entrichtung zu informieren. Dies sei "bereits in der Besonderheit der Umstände bedingt".

Es liege am Abgabepflichtigen, die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Abgabentrichtung zum Zeitpunkt der Fälligkeit deutlich offenzulegen. Nur der bloße Hinweis auf die unmögliche oder unzumutbare Entrichtung der Abgaben entspreche nicht der Konkretisierungspflicht, weder in zeitlicher noch in sonstiger Hinsicht. Dem Antrag könne daher nicht stattgegeben werden.

Mit Beschwerde vom 20.2.2015 bekämpfte die Bf. diesen Bescheid und brachte vor, dass die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum nicht anwaltlich vertreten gewesen sei. Sie sei daher davon ausgegangen, dass es sich bei den Hundewetten um "im Inland abgeschlossene Wetten" iSd § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 GebG idF Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl I Nr. 24/2007, handle. Sie habe damit - entgegen der Begründung des angefochtenen Bescheides - nicht nur "eine andere Rechtsansicht", sondern eine abweichende vertretbare Rechtsansicht ihrem Verhalten zu Grunde gelegt. Eine vertretbare Rechtsansicht schließe jedoch grobes Verschulden und folglich auch die Festsetzung eines Säumniszuschlages aus. An rechtsunkundige Personen sei dabei ein weniger strenger Maßstab anzulegen als an Rechtsvertreter.

Nach Wiederholung des bereits im Antrag vom 17.12.2014 dargelegten Rechtsstandpunktes brachte die Bf. weiters vor, dass der Hinweis in der Bescheidsbegründung, wonach sie sich rechtzeitig über die zu entrichtenden Abgaben hätte informieren müssen, verfehlt sei. Sie sei davon überzeugt gewesen, mit der Meldung und Entrichtung der Wettgebühr in der angegebenen Höhe allen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen zu sein. Darüber hinaus hätten zum letzten streitgegenständlichen Fälligkeitstag nicht einmal beigezogene Rechtsanwälte oder

Steuerberater vorhersehen können, wie sich die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickeln würde.

Wiederholt wurde auch vorgebracht, dass die Bf. zu Recht habe davon ausgehen können, dass im streitgegenständlichen Zeitraum die Gebührenbefreiung gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG für Glückspielautomaten gegolten habe. Die Abgabenbehörde habe sich mit diesen Argumenten, die eine vertretbare Rechtsansicht bei der Selbstberechnung eindeutig belegten, überhaupt nicht auseinander gesetzt, obwohl eine rechtsrichtige Würdigung dieser Argumente zu einer Nichtfestsetzung/Herabsetzung der verhängten Säumniszuschläge hätte führen müssen.

Zur Unzumutbarkeit der Abgabentrachtung wurde erneut vorgebracht, dass die Bf. im Zeitraum 1 - 12/2007 mit den Wettautomaten "deutlich weniger als 1.165.415,64" verdient habe. Selbst wenn sie sämtliche Vermögenswerte veräußert hätte, wäre sie nicht in der Lage gewesen, die Abgaben zeitgerecht zu entrichten. Somit liege zweifellos ein Fall der Unzumutbarkeit der Abgabentrachtung vor.

Mit Beschwerde vom 12.3.2015 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies damit, dass das Vorbringen, die Bf. habe eine andere Rechtsansicht vertreten, als Nachweis für die Frage des Verschuldens nicht ausreiche. Die Abgabepflichtige hätte sich kundig machen müssen, welche Gebühren für die von ihr angebotenen Spiele anfallen würden. Sie könne sich nicht auf Unwissen berufen, zumal nicht erst seit den angeführten Erkenntnissen die Rechtsmeinung bekannt sei, dass derartige Spiele der Glücksspielgebühr unterlägen. Die angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnisse stellten dabei ja auch nicht den Beginn dieses Umstandes dar, sondern beruhten bereits auf ihnen vorangegangenen Verfahren, die im Geschäftsbereich der Bf. bekannt gewesen sein müssten. Die Rechtsansicht der Verwaltung müsse diesbezüglich als bekannt vorausgesetzt werden. Was die Ausspielung über einen Glücksspielautomaten oder über zentralseitig herbeigeführte Zufallsentscheidung betreffe, sei festzuhalten, dass dies eine Sachverhaltsfrage im Einzelfall sei, ob eben ein Glücksspielautomat vorliege oder ein Apparat, bei dem zentralseitig die Entscheidung herbeigeführt werde und bei dem die Spiele daher der Glücksspielgebühr unterlägen und nicht befreit wären. Dieses Wissen um die tatsächlichen Umstände müsse bei der Bf. vorausgesetzt werden, da sie ja die Apparate betrieben habe. Es wäre auch in diesem Punkt an ihr gelegen, sich über die Auswirkungen der Form, wie die Spiele durchgeführt werden, kundig zu machen.

Eine Unzumutbarkeit der Abgabentrachtung sei nicht zu erblicken, da insbesondere kein "Druckmittel" in Form des Säumniszuschlages vorliege, sondern lediglich die Konsequenz der nicht zeitgerechten Entrichtung der Abgabe. Die Bf. hätte das Spiel so anlegen können, dass die bei der Abgabepflichtigen anfallenden Gebühren - so wie auch alle anderen Kosten - aus den Spieleinnahmen hätten bestritten werden können. Dass dazu eine "Vermögensverschleuderung" notwendig gewesen wäre, sei nicht ersichtlich. Es habe daher kein Grund für eine Nichtfestsetzung oder Herabsetzung des Säumniszuschlages festgestellt werden können.

Mit Vorlageantrag vom 17.4.2015 beantragte die Bf. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte nach Wiederholung des bisherigen Standpunktes ergänzend vor, dass das Argument in der Beschwerdeentscheidung, wonach schon vor den angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnissen die Rechtsmeinung bekannt gewesen sei, dass derartige Spiele der Rechtsgebühr unterliegen, weil sie schon in den diesen Entscheidungen vorangehenden Abgabenverfahren vertreten worden sei, nicht zu überzeugen vermöge. Lediglich der Umstand, dass die Abgabenverwaltung aus fiskalistischen Gründen Hunderennen als Glücksspiele, und nicht als Wetten qualifiziert haben wollte, hindere nicht das Vorliegen einer - gemeint wohl: abweichenden - vertretbaren Rechtsmeinung auf Seiten der Bf.

Selbst wenn die Bf. auf den - aus der damaligen Perspektive völlig abwegigen - Gedanken gekommen wäre, dass durch das Anbieten der Hundewetten grundsätzlich der Gebührentatbestand des Glücksspiels erfüllt sein könnte, hätte sie die Gebühr nicht in der festgesetzten Höhe berechnet. Im maßgeblichen Zeitraum habe für Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten nämlich eine Gebührenbefreiung vorgelegen (§ 33 TP 17 Abs 1 Z 7 GebG), die die Bf. veranlasst hätte, die Gebühr mit € 0,- zu berechnen.

Es habe für die Bf. kein Anlass bestanden, sich darüber Gedanken zu machen, ob die Wettautomaten in ihrem Gastronomiebetrieb als Glücksspielautomaten oder als Apparate, bei denen die Entscheidung zentralseitig herbeigeführt wurde, einzuordnen seien. Verfehlt sei daher auch die Aussage in der Beschwerdeentscheidung, wonach sich die Bf. "über die Auswirkungen der Form, wie die Spiele durchgeführt werden, kundig zu machen" gehabt hätte. Dass die Ausnahme auf Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen nicht anwendbar ist, weil die Zufallsentscheidung nicht durch den Automaten selbst, sondern zentralseitig herbeigeführt wird, sei im Jahr 2007 nicht bekannt gewesen und hätte nicht einmal von Rechtsanwälten oder Steuerberatern vermutet werden können. In diese Richtung habe sich die Rechtsprechung der Höchstgerichte erst ab dem Jahr 2009 entwickelt.

Insgesamt erwecke die Begründung der Beschwerdeentscheidung den Eindruck, dass sich die Abgabenbehörde mit jenen Argumenten, welche eine zugrunde gelegte vertretbare Rechtsansicht belegt hätten, nur mangelhaft beschäftigt habe. Dieser Umstand sei insofern beachtlich, als eine rechtsrichtige Würdigung dieser Argumente zu einer Nichtfestsetzung/Herabsetzung der verhängten Säumniszuschläge hätte führen müssen.

Zur Unzumutbarkeit der Abgabentrachtung wurde unter Hinweis auf Erlassmeinungen und Literatur neuerlich vorgebracht, dass die Bf., selbst wenn sie sämtliche Vermögenswerte veräußert hätte, nicht in der Lage gewesen wäre, die Abgaben zeitgerecht zu entrichten. Somit liege zweifellos ein Fall der Unzumutbarkeit vor, da nicht einmal durch Vermögensverschleuderung die Abgaben am Fälligkeitstag hätten entrichtet werden können.

Das Argument in der Beschwerdeentscheidung, wonach eine Unzumutbarkeit der Abgabentrichtung nicht gegeben sei, da "kein Druckmittel in Form des Säumniszuschlages vorliege", könne nicht überzeugen. Denn die Festsetzung eines Säumniszuschlages setze zwingend voraus, dass diese zur Erreichung des Normzweckes (zeitgerechte Abgabentrichtung) geeignet sei. Der Säumniszuschlag müsse folglich ein taugliches Druckmittel darstellen, welches den Abgabepflichtigen zur rechtzeitigen Abgabentrichtung veranlasse. Dies sei gerade dann nicht der Fall, wenn die Abgabentrichtung unzumutbar oder unmöglich sei.

Die Bf. stelle daher den Antrag, das BFG möge eine mündliche Verhandlung durchführen und eine Entscheidung durch den gesamten Senat fällen. Der Beschwerde möge stattgegeben werden und ein Säumniszuschlag nicht festgesetzt werden.

In der mündlichen Verhandlung vom 27.4.2017 brachte der Vertreter der Bf. ergänzend vor, dass der Geschäftsführer seiner Mandantin sich "bei seinen Mitarbeitern" über die Rechtslage informiert habe, beim FA habe er keine Auskunft eingeholt.

Die Vertreterin des FA brachte ergänzend vor, dass bereits im Jahr 2006 auf der Homepage des BMF die Rechtsmeinung des BMF zur Besteuerung von Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen abrufbar gewesen sei.

Dem Vertreter der Bf. wurden in der Verhandlung Medienberichte, parlamentarische Anfragen samt Beantwortungen sowie Aufsätze aus der Fachliteratur zum Thema aufgezeichnete Hunderennen vorgehalten. Er gab dazu an, dass sich die meisten Vorhalte auf das Jahr 2007 beziehen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als entscheidungsrelevant und erwiesen festgestellt:

Der Bf. hat für den Zeitraum 1 – 11/07 selbstberechnete Wettgebühren idH von € 125.289,02 rechtzeitig entrichtet; am 28.10.2014 schrieb das FA jedoch für diesen Zeitraum Glücksspielabgaben in der Höhe von € 1.165.415,64 vor. Für den nicht fristgerecht entrichteten Differenzbetrag von € 1.040.126,62 (Fälligkeit: 20.12.2007) wurde mit Bescheid vom 10.11.2014 ein Säumniszuschlag idH von € 20.802,53 festgesetzt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und insbesondere aus dem vorgelegten Auszug des Abgabenkontos der Bf.; von der Bf. wird dieser Sachverhalt nicht bestritten.

Schon im Jahr 2006 und insbesondere im Jahr 2007 gab es in den österreichischen Medien zahlreiche Hinweise darauf, dass es Auffassungsunterschiede zwischen den Glücksspielbetreibern und den Verwaltungsbehörden gebe, wie Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen rechtlich zu qualifizieren seien (ORF, Am Schauplatz, 9.10.2006 und 16.1.2007; Profil, 26.3.2007; News, 27.3.2007; Die Presse, 28.3.2007; ORF, ZIB 28.3.2007; Standard, 1.7.2007). Außerdem gab es 2006 und 2007 mehrere parlamentarische Anfragen (27.6.2006; 4434/J XXII.GP; 20.12.2006, 209/J XXIII.GP;

13.3.2007, 2507/J-BR/2007; 10.5.2007; 815/J XXIII.GP), in denen es auch um die rechtliche Qualifikation von „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen ging. In sämtlichen Anfragebeantwortungen wurde seitens des Bundesministeriums für Finanzen betont, dass es sich diesfalls um Glücksspiel handelt und dass diese Rechtsmeinung auch auf der Homepage des BMF dargestellt wird.

In der rechtswissenschaftlichen Literatur wurde das Thema der Unterstellbarkeit von Wetten unter den Spielbegriff ebenfalls abgehandelt. So zB Burgstaller in Richterzeitung 10/2004, sowie Lehner in taxlex 2006, 106, und taxlex 2007, 337.

Am 29.11.2006 erging eine Entscheidung des Unabhängigen Verwaltungssenates Niederösterreich, derzufolge es sich bei aufgezeichneten Hunderennen nicht um Sportwetten handelt, da nicht aus Anlass einer sportlichen Veranstaltung gewettet werde. Vielmehr handle es sich bei dabei um Glücksspiel.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen 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. Der (erste) Säumniszuschlag ist zu entrichten, wenn die Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der Säumniszuschlag ist eine „Sanktion eigener Art“ (z.B. VwGH 21.4.1983, 83/16/0016). Er ist eine objektive Säumnisfolge und ein „Druckmittel“ zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0155 ua). Sein Zweck liegt darin, die pünktliche Tilgung von Abgabenschulden sicherzustellen. (VwGH 24.4.1997, 95/15/0164; VfGH 3.3.2001, B 621/98; *Ritz*, BAO⁵ § 217 Tz 2). Es geht um die Rechtzeitigkeit der Bezahlung der Steuer. Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Stammapgabe rechtskräftig, oder mit einem Rechtsmittel angefochten ist. (VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206). Eine Ausnahme sieht § 217 Abs. 7 BAO vor (z.B. VwGH 15.5.1997, 96/15/0101; VwGH 27.1.1999, 98/16/0290; VwGH 6.11.2002, 99/16/0197; BFG 9.12.2014, RV/7104923/2014; *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 43-48; 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). Das Stützen auf eine vertretbare Rechtsmeinung ermöglicht eine Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO nur dann, wenn nur diese eine (1) vertretbare Rechtsansicht im Zeitpunkt der Fälligkeit vorliegt und kein Anhaltspunkt dafür besteht, diese Qualifikation auch anzuzweifeln (vgl. BFG 10.11.2015, RV/7101099/2013, VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist in der Regel grobes Verschulden dann auszuschließen, wenn der Fehlberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde gelegt wurde.

Selbst bei Zugrundelegung einer unvertretbaren Rechtsansicht ist die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (Ritz, BAO⁵, § 217 Tz 48).

Grobes Verschulden im Sinn des § 217 Abs. 7 BAO fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Dazu wird in der Literatur vertreten, dass ein grobes Verschulden an der Selbstberechnung etwa dann zu verneinen ist, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung die Rechtsprechung von Höchstgerichten, eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes, eine Erlassmeinung des BMF oder eine Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders zugrunde legt (vgl. Ritz, a. a. O., § 217, Tz 44).

Bei einem Begünstigungstatbestand trifft denjenigen, der eine solche Begünstigung in Anspruch nehmen will, eine erhöhte Behauptungs- und Beweislast. Der Begünstigungswerber hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1274, mwN).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039; VwGH 22.2.2006, 2005/17/0195) sind die Unkenntnis des Gesetzes wie auch eine irrige Gesetzesauslegung dann unverschuldet, wenn entsprechende Erkundigungen bei den Behörden oder bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person eingeholt werden, da die bloße Argumentation mit einer - allenfalls sogar plausiblen - Rechtsauffassung allein ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht auszuschließen vermag und es daher bei der Einhaltung der einem am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltspflicht vielmehr einer Objektivierung durch geeignete Erkundigungen bedarf. Gerade weil die Bf. nach eigenem Bekunden im Jahr 2007 nicht rechtsfreundlich vertreten war, hätte sie angesichts der Tatsache, dass es sowohl in Populärmedien, in der Fachliteratur wie auch auf parlamentarischer Ebene wiederholt Diskussionen und Hinweise darauf gab, dass die von ihr vertretene Rechtsansicht betreffend die gebührenrechtliche Qualifikation von Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen schon damals von den zuständigen Behörden nicht geteilt wurde, bei den zuständigen Behörden, insbesondere beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, entsprechende Erkundigungen anstellen müssen. Selbst ein Blick auf die Homepage des Bundesministeriums für Finanzen hätte spätestens seit dem ersten Halbjahr 2007 für entsprechende Klarheit gesorgt (siehe parlamentarische Anfragebeantwortung vom 10.6.2007, 817/AB XXIII. GP, Seite 3). Soweit die Bf. vorbringt, dass zum Fälligkeitszeitpunkt auch ein Steuerberater oder Rechtsanwalt nicht hätte vorhersagen können, wie die Höchstgerichte in der Zukunft entscheiden würden, so ist dem entgegenzuhalten, dass jeder seriöse Rechtsvertreter angesichts

der Diskussionen in der einschlägigen Branche und der Öffentlichkeit aus Gründen anwaltlicher Vorsicht der Bf. nur hätte dazu raten können, ein Verfahren gemäß § 201 BAO zur Durchsetzung ihrer Rechtsansicht zu beantragen, zumal sowohl in den Medien wie auch in den parlamentarischen Anfragen wiederholt das oben geführte Erkenntnis des UVS Niederösterreich vom 29.11.2006 zitiert wurde (ständige Rsp des VwGH 23.4.2008, 2004/13/0073; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200 ua)

Die Organe der Bf. handelten sohin grob fahrlässig, da sie Erkundigungen über die Vertretbarkeit ihrer Rechtsansicht bei der Selbstberechnung der zu entrichtenden Gebühren betreffend Wetten auf aufgezeichnete Hunderennen unterlassen hatte, weshalb aus diesem Grund eine Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs 7 BAO zu versagen war. Dass den Organen der Bf. keinerlei Hinweise auf die divergierende Rechtsauffassung der zuständigen Behörden - die in der Folge von den Höchstgerichten bestätigt worden ist - zur Kenntnis gelangt wären, ist angesichts der Vielzahl an medialen Berichten in den Jahren 2006 und 2007 völlig unglaubwürdig.

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

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

Der bloße Hinweis, dass die Bf. im Zeitraum 1-11/2007 deutlich weniger als die vorgeschriebenen € 1.165.415,64 verdient habe und dass sie selbst bei Veräußerung sämtlicher Vermögenswerte die Abgaben nicht hätte entrichten können, ist mangels konkreter und vollständiger Darstellung der Einkommens- und Vermögenssituation der Bf. unter Vorlage entsprechender Beweismittel nicht geeignet, die Unmöglichkeit der Abgabentrachtung darzutun. Der vom Gesetz geforderten Konkretisierungsobliegenheit wurde mit diesem Vorbringen nicht entsprochen, weshalb auch aus diesem Grund eine Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages nicht in Betracht kam.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung des Verschuldensgrades erfordert nur die Betrachtung der besonderen Konstellation des Beschwerdefalles, ohne noch darüber hinausweisende Fragen grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufzuwerfen, weshalb die Revision nicht zulässig ist (VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007). Zur Frage der Vertretbarkeit einer Rechtsansicht existiert bereits eine einheitliche Judikatur des VwGH.

Wien, am 27. April 2017