

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Schuberting 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 13. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. Dezember 2013 betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs. 1 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2013 setzte das Finanzamt nachstehende Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt Euro 108.244,77 fest, da die zu Grunde liegenden Abgaben nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet worden seien:

<i>Abgabe</i>	<i>Fälligkeit</i>	<i>Betrag</i>	<i>Säumniszuschlag</i>
Glücksspielabgabe 07/2011	22. 08. 2011	635.430,35	12.708,61
Glücksspielabgabe 08/2011	20. 09. 2011	851.799,22	17.035,98
Glücksspielabgabe 09/2011	20. 10. 2011	806.320,46	16.126,41
Glücksspielabgabe 10/2011	21. 11. 2011	962.832,53	19.256,65
Glücksspielabgabe 11/2011	20. 12. 2011	1.033.676,73	20.673,53

Glücksspielabgabe 12/2011	20. 01. 2012	1.122.179,38	22.443,59
---------------------------	--------------	--------------	-----------

In der dagegen am 13. Jänner 2014 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der Beschwerdeführer (Bf.) wie folgt aus:

1. SACHVERHALT

Mit Einbringungsvertrag vom 16. Juni 2011, im Firmenbuch eingetragen am 9. Juli 2011, habe die M-GmbH ihren Teilbetrieb „Poker“ in die Bf. eingebracht.

Die Bf. betreibe seither sogenannte „Pokercasinos“, das seien Gastronomiebetriebe für erlaubte Kartenspiele ohne Bankhalter, insbesondere für Poker. Dafür habe sie eine Gewerbeberechtigung für die „Veranstaltung und Organisation des Kartenspiels ‚Poker‘ und anderer erlaubter Kartenspiele“ mit Bescheid des Magistratischen Bezirksamtes vom 8. August 2011, wirksam ab 9. Juli 2011, erhalten. Das ausgeübte Gewerbe sei ein freies Gewerbe außerhalb des Anwendungsbereiches des GSpG 1989 bzw. der GSpG-Novellen 2008 und 2010.

Die Tätigkeit der Bf. beschränke sich auf die Zurverfügungstellung von Spieltischen und unselbstständigen Hilfsdiensten mit gastronomischer Betreuung der Kartenspieler nach Wunsch. Die Bf. nehme an den Spielen nicht teil. Die Spieler würden ihre Spiele selbst organisieren. Sie würden ausschließlich untereinander und miteinander spielen. Die Bf. dürfe auch nicht an den Spielen teilnehmen, andernfalls würde sie ihre Gewerbebefugnis überschreiten und ihr Geschäftsführer sich nach § 168 StGB strafbar machen.

Da die Bf. in die Spielverträge der Spieler nicht eingebunden sei, wisse sie auch nicht, wie viel die Spieler tatsächlich an Einsatz leisten bzw. wie viel sie gewinnen oder verlieren würden. Sie sei daher auch nicht in der Lage (gewesen), bekannt zu geben, welche Einsätze die Besucher leisten würden.

Mit der Ansicht des Finanzamts konfrontiert, dass nach § 57 GSpG Glücksspielabgaben zu entrichten seien, habe die Bf. Anträge auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 BAO gestellt. Ausführlich sei darin auch begründet worden, warum keine Glücksspielabgabe zu entrichten sei.

Im Jahr 2013 habe eine Nachschau iSd § 144 BAO bei der Bf. stattgefunden. In der Niederschrift vom 8. November 2013 habe das Finanzamt erneut die Ansicht geäußert, dass Glücksspielabgabe zu entrichten sei, und dafür die Bemessungsgrundlage für Juli bis Dezember 2011 ermittelt. Zu dieser Niederschrift habe die Bf. ausführlich Stellung genommen und erörtert, warum die Festsetzung von Glücksspielabgaben nicht rechtmäßig sei.

Dennoch habe das Finanzamt am 26. November 2013 die Glücksspielabgaben für Juli bis Dezember 2011 nach § 201 BAO erstmals festgesetzt. In allen sechs Bescheiden sei eine Zahlungsfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO bis 3. Jänner 2014 gesetzt worden.

Mit Fristverlängerungsantrag vom 12. Dezember 2013 habe die Bf. um eine Verlängerung der Berufungsfrist für diese sechs Bescheide bis 27. Jänner 2014 ersucht. Der Antrag sei

mit Bescheid vom 19. Dezember 2013 bewilligt und die Berufungsfrist bis 27. Jänner 2014 verlängert worden.

2. BEGRÜNDUNG DER BESCHWERDE

2.1 Vorbemerkung zur Rechtslage betreffend Säumniszuschläge

Werde eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so seien nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 4 lit. a BAO seien Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einhebung nach § 212a BAO ausgesetzt sei.

Säumniszuschläge seien gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO auch insoweit nicht zu entrichten, als die Einbringung der Abgabenschuldigkeiten gemäß § 230 Abs. 6 BAO gehemmt sei. Die Einbringung sei gemäß § 230 Abs. 6 BAO gehemmt, wenn ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden sei, wobei die Hemmung der Einbringung mit der Erledigung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung ende.

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld (zB auf Grund einer Beschwerde gegen den Abgabenbescheid) habe die Berechnung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 8 BAO unter Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

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

2.2 Vorbemerkungen zur Rechtslage betreffend Glücksspielabgabe

Mit 1. Jänner 2011 seien die §§ 57 bis 59 GSpG in Kraft getreten. Diese Bestimmungen würden unter bestimmten Voraussetzungen die Pflicht zur Entrichtung einer Glücksspielabgabe in der Form einer Selbstberechnungsabgabe normieren. Sie würden an den Begriff der „Ausspielung“ (§ 2 GSpG) anknüpfen. Eine Ausspielung sei ein Glücksspiel, bei dem ein Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stelle. Das Glücksspiel sei in § 1 GSpG normiert.

Ausführlich sei bereits vorgebracht worden, dass Poker kein Glücksspiel sei, die Bf. keine Unternehmerin iSd § 2 GSpG, sie keine Leistungen in Aussicht stelle und keine Ausspielung vorliege. Zur Vermeidung von Wiederholungen werde darauf nicht nochmals im Detail eingegangen.

Es müsse jedoch betont werden, dass der VfGH der Bf. in seinem Erkenntnis vom 27.6.2013 in wichtigen Punkten gefolgt sei: Das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. Nr. I 54/2010, § 22 GSpG idF BGBl. Nr. I 73/2010 sowie § 60 Abs. 24 GSpG idF BGBl. Nr. I 69/2012 seien mit Erkenntnis des VfGH vom 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, nämlich auf Grund eines Individualantrages der C-GmbH, die mittelbar zu 100 % an

der Bf. beteiligt sei, sowie der M-GmbH, von der die Bf. ihren Betrieb erworben habe, aufgehoben worden.

Durch die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG (BGBl. 620/1989 idF BGBl. 54/2010) sei Poker nicht mehr vom Glücksspielbegriff des § 1 GSpG erfasst. Veranstalter von Pokerspielen würden im Rahmen ihrer Tätigkeit der GewO unterliegen. Die entsprechende Gewerbeberechtigung bilde insoweit die einzige öffentlich-rechtliche Grundlage für ihre Tätigkeit, während das GSpG in seiner Gesamtheit nicht anwendbar sei.

Somit bestehe auch keine Abgabepflicht nach den §§ 57 bis 59 GSpG.

In zeitlicher Hinsicht binde das aufhebende Erkenntnis des VfGH alle Rechtsanwendungsorgane (also alle Gerichte einschließlich des VwGH sowie Verwaltungsbehörden wie das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) bereits ab dem Entscheidungsdatum, also ab dem 27. Juni 2013. Die Allgemeinverbindlichkeit sei mit der Kundmachung im BGBl. am 2. August 2013 eingetreten.

Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG sei das Gesetz auf die vor der Aufhebung bewirkten Tatbestände weiterhin anzuwenden. Dies gelte jedoch ausdrücklich nicht für den Anlassfall. Da die M-GmbH den Individualantrag auf Aufhebung der genannten Bestimmungen gestellt habe, komme sie in den Genuss der Anlassfallwirkung.

Das heiße, dass die Norm, die aufgehoben worden sei, rückwirkend auf den Zeitpunkt, in dem sie gegenüber dem Antragsteller erstmals unmittelbar wirksam geworden sei, auf die Person des Individualantragstellers nicht mehr anzuwenden sei. Da die Individualantragstellerin M-GmbH ihren Teilbetrieb Poker in die Bf. eingebracht habe, sei auch diese Rechtsstellung von der Bf. erworben worden sei. Somit sei das GSpG in seiner Gesamtheit (jedenfalls im Beschwerdezeitraum) nicht auf die Bf. anwendbar.

Dies habe das Finanzamt im Bericht über die Nachschau vom 8. November 2013 verkannt.

2.3 Keine Anwendbarkeit von § 217 Abs. 1 BAO – „Fälligkeit“

(a) Keine Fälligkeit mangels Abgabepflicht

Bevor die Bf. auf Details der Fälligkeit von Abgaben eingehe, sei daher im Sinne der Ausführungen in Punkt 2.2 vorab festzuhalten: Die Abgaben seien nicht fällig geworden, weil dies logisch die Entstehung einer Abgabenschuld vorausgesetzt hätte. Genau dies werde aber seit Beginn des Abgabenvorgangs bestritten, was auch ausführlich begründet worden sei. Auch in der Beschwerde gegen die Glücksspielabgabenbescheide werde dies noch ausführlich begründet.

Zwar betone die Literatur unter Hinweis auf die Rechtsprechung, dass der Säumniszuschlag von der nicht entrichteten Abgabenschuld zu bemessen sei, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig sei (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 4),

allerdings dürfe dies nicht missverstanden werden. Würde man dies wörtlich verstehen, so könnte auch rechtmäßig ein Säumniszuschlag für eine Abgabe festgesetzt werden, die es überhaupt nicht gebe, oder gegen eine Person, die gar nicht abgabepflichtig sei. Dass dies der Inhalt von § 217 Abs. 1 BAO sei, werde auch das Finanzamt nicht ernsthaft behaupten.

Der konkrete Fall stelle sich aus Sicht der Bf. so dar: Das Finanzamt habe einen Säumniszuschlag für Glücksspielabgaben auf Poker festgesetzt, obwohl es im relevanten Zeitraum keine Glücksspielabgabe auf Poker gegeben habe.

Wenn es keine Abgabenschuld gebe, könne es aber auch keine Fälligkeit der Abgabenschuld geben, womit der Tatbestand des § 217 Abs. 1 BAO nicht erfüllt sei und der Bescheid jeglicher Rechtsgrundlage entbehre.

(b) Bedeutung einer Zahlungsfrist iZm „Fälligkeit“

Ein weiteres Argument gegen die Fälligkeit sei, dass der Bf. eine Zahlungsfrist für die Glücksspielabgaben bis 3. Jänner 2014 gewährt worden sei. Der Unterschied zwischen Fälligkeit im engeren Sinne und Frist für die Entrichtung nach § 210 Abs. 4 BAO sei der Bf. zwar bekannt. Ihr sei auch bekannt, dass Glücksspielabgaben nach § 59 GSpG „bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag)“ zu „entrichten“ seien und dass die Frist des § 210 Abs. 1 BAO nicht für Selbstbemessungsabgaben gelte (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 210 Tz 1), und zwar nach Ansicht der Literatur offenbar auch dann nicht, wenn sie bescheidmäßig festgesetzt würden.

Dies spiele jedoch keine Rolle, da der Begriff der „Fälligkeit“ in § 217 Abs. 1 BAO extensiv zu interpretieren sei. Nach Ansicht der Bf. mache es einen Unterschied für den Säumniszuschlag, wenn Selbstberechnungsabgaben bescheidmäßig festgesetzt würden, da eine Entrichtung am „Fälligkeitstag“ im engeren Sinn des § 59 GSpG im Falle der Selbstberechnung mit Euro 0,00 und Beantragung einer Festsetzung nach § 201 BAO gar nicht möglich wäre. Im konkreten Fall wäre es schon deshalb nicht möglich gewesen, weil die Bf. die Einsätze gar nicht ermitteln hätte können und dürfen. Der Begriff „Fälligkeit“ umfasse in solchen Fällen bescheidmäßig festzusetzender Selbstberechnungsabgaben folglich auch bescheidmäßig gewährte Zahlungsfristen, was unter Rückgriff auf § 217 Abs. 4 lit. c und d BAO zu begründen sei.

Würde eine solche Interpretation an die Grenzen des Wortlauts stoßen, so würde § 217 Abs. 1 und 3 BAO allerdings zweifellos an einer Lücke leiden, die durch Analogie zu schließen wäre. Zweck des § 217 BAO sei nämlich ganz unstrittig, den Zahlungsverzug hintanzuhalten und die pünktliche Zahlung von Abgaben sicherzustellen. Sofern eine Selbstberechnungsabgabe mit Bescheid festgesetzt und eine Zahlungsfrist gewährt werde, könne nach Ansicht der Bf. nicht gleichzeitig ein Säumniszuschlag festgesetzt werden. Dies widerspreche dem objektiv erkennbaren gesetzgeberischen Willen.

2.4 Anwendbarkeit von § 217 Abs. 4 lit. a bzw. b BAO

Säumniszuschläge seien außerdem unter den in § 217 Abs. 4 lit. a bzw. b BAO genannten Voraussetzungen, also wenn entweder ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht (§ 230 Abs. 6 BAO) oder ein solcher bewilligt worden sei, nicht zu verhängen.

Ritz vertrete zwar unter Hinweis auf *Stoll* die Ansicht, dass ein späterer Antrag auf Aussetzung der Einhebung (vgl. *Ritz*, SWK 9/2001, S 312, 318; *Stoll*, BAO 2275) sowie die spätere Bewilligung der Aussetzung der Einhebung (*Ritz*, aaO, S 319; *Stoll*, aaO, 2277) bereits entstandene Säumniszuschlagsansprüche nicht berühre. Allerdings würde diese Ansicht darauf hinauslaufen, dass die Rechtmäßigkeit des Säumniszuschlags letztlich nur davon abhinge, wie schnell die Behörde diesen verhänge, also kurz vor Beschwerde gegen den Abgabenbescheid oder kurz danach.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass die Berufungsfrist für das Rechtsmittel gegen den Abgabenbescheid bescheidmäßig bis 27. Jänner 2014 verlängert worden sei und zu diesem Zeitpunkt Beschwerde erhoben und ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt werde.

Unstrittig wäre ein nach Einbringung dieses Antrages auf Aussetzung der Einhebung verhängter Säumniszuschlag unzulässig gewesen. Für einen kurz vor Einbringung des Aussetzungsantrages verhängten Säumniszuschlag kann aus rechtsstaatlichen Gründen nichts anderes gelten. Ein Abgabenverfahren sei kein Wettrennen.

Jedenfalls würden spätestens mit Antragstellung auf Aussetzung der Einhebung § 217 Abs. 4 lit. a BAO und mit Bewilligung § 217 Abs. 4 lit. b BAO anwendbar werden.

Für die vorliegende Beschwerde sei dies auch insofern von Relevanz, als das Finanzamt bei seiner Beschwerdevorentscheidung die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung anzuwenden habe. Wenn zu diesem Zeitpunkt entweder ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt oder bewilligt worden sei, wäre der vorliegende Bescheid ersatzlos aufzuheben. Für das Bundesfinanzgericht gelte nichts anderes.

3. BEGRÜNDUNG DES ANTRAGES AUF NICHTFESTSETZUNG

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO seien Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe. Ein solcher Antrag könne auch in der Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. *Fischerlehner*, Das neue Abgabenverfahren, 2014, § 217 BAO, Anm 11).

3.1 Vertretbare Rechtsansicht

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

Andernfalls wäre immer dann, wenn der Abgabepflichtige in Bezug auf eine Selbstberechnungsabgabe eine andere Rechtsauffassung vertrete und deshalb eine „Nullmeldung“ abgebe und die bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO beantrage,

ein Säumniszuschlag festzusetzen. Das sei aber keinesfalls der Sinn des § 217 BAO und werde auch in der Literatur nicht so vertreten.

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

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

3.2 Kein Vorsatz und keine grobe Fahrlässigkeit

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

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

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

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

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

Abschließend sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Glücksspielabgabe wirtschaftlich betrachtet ruinös sei, weshalb die Verhängung von Säumniszuschlägen auch nach der Rechtsprechung des VfGH nicht gebilligt werde (vgl. VfGH 25.6.1976, 1745/74).

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Jänner 2014 die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass die Glücksspielabgaben für den Zeitraum 07-12/2011 mit 22. August 2011, 20. September 2011, 20. Oktober 2011, 21. November 2011, 20. Dezember 2011 und 20. Jänner 2012 fällig gewesen seien.

Werde eine Abgabe nicht spätestens bis zum Fälligkeitstag festgesetzt, so werde eine einbringungshemmende Nachfrist von einem Monat eingeräumt. Der Fälligkeitstag und die damit verbundenen Rechtsfolgen würden durch diese Nachfrist unverändert bleiben.

Nur einem bis zum Fälligkeitstag eingebrachter Antrag auf Aussetzung der Einhebung komme säumniszuschlagshemmende Wirkung zu.

Mit Bescheid gleichen Datums wies das Finanzamt auch den in der Beschwerde gestellten Antrag auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO ab.

Begründend wurde vorgebracht, dass der Säumniszuschlag eine objektive Säumnisfolge darstelle, der die zeitgerechte Entrichtung von Abgabenschulden sicherstellen solle.

Seine Bemessungsgrundlage sei die nicht oder nicht zeitgerecht entrichtete Abgabenschuldigkeit. Die Festsetzung erfolge unabhängig davon, ob die Stammabgabe rechtmäßig sei oder nicht und/oder die maßgebliche Selbstberechnung richtig sei.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO seien auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliege. Fehlendes Verschulden wäre dann anzunehmen, wenn der falschen Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde liege, die, unter anderem, durch Rechtsauskünfte des Finanzamtes oder Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen entstanden sei. Eine zur gegebenen gesetzlichen Lage gegenläufige Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen sei dieser vertretbaren Rechtsansicht nicht gleichzusetzen.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2014 beantragte die Bf. rechtzeitig die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf die bisherigen Ausführungen.

Darüber wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

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

Das Vorbringen der Bf., dass sie keine Glücksspielabgabe zu entrichten gehabt hätte, weil die bezug habenden Bestimmungen im GSpG vom VfGH aufgehoben worden wären, geht ins Leere, weil eine eventuelle Unrichtigkeit der Abgabensatzung im Verfahren betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen nicht zu prüfen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Säumniszuschlagspflicht nicht den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld voraus, sondern nur einer formellen, wobei die Stammapgaben nicht rechtskräftig festgesetzt sein müssen (VwGH 30.4.1995, 92/13/0115). Ein Säumniszuschlagsbescheid ist daher auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabensatzung sachlich unrichtig ist (VwGH 8.3.1991, 90/17/0503).

Die Abgabenbehörde hat daher im Bereich des Säumniszuschlages lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides zu prüfen (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0028). Im Fall einer nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des Abgabenbescheides ist jedoch insoweit auch der Säumniszuschlag herabzusetzen oder aufzuheben (§ 217 Abs. 8 BAO).

Die Einwendungen der Bf. betreffend die Richtigkeit der zu Grunde liegenden Abgabenbescheide gehen daher ins Leere.

Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 GSpG haben diese gemäß § 59 Abs. 3 GSpG 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.

Da die den angefochtenen Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Glücksspielabgaben mit Bescheiden vom 26. November 2013 festgesetzt wurden, wären sie auch gemäß § 59 Abs. 3 GSpG spätestens am 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel abzuführen gewesen. Insoweit ist daher dem Einwand der Bf., dass mangels rechtmäßiger Abgaben auch keine Fälligkeit als Voraussetzung für die Verhängung von Säumniszuschlägen bestehen kann, entgegenzuhalten, dass die den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Abgaben – ob rechtmäßig oder nicht – festgesetzt sind und daher dem Rechtsbestand angehören. Damit zwingend verbunden ist aber auch ein jeweiliger Fälligkeitstag, bis zu denen die Abgaben nicht entrichtet wurden.

Werden Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche, später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt, so steht dem Abgabepflichtigen gemäß § 210 Abs. 4 BAO für die Entrichtung der Abgabennachforderung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu.

Auch das Argument der eingeräumten Zahlungsfrist ist nicht stichhaltig, da es sich bei der Veranlagung zur Glücksspielabgabe um eine Festsetzung der Abgabe nach der Fälligkeit handelt, weshalb dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung lediglich eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des Umsatzsteuerbescheides zusteht. Weil die Zahlung

auf Grund der Nachforderung erst nach Fälligkeit erfolgt, ist jedoch grundsätzlich ein Säumniszuschlag verwirkt (vgl. VwGH 22.4.1999, 97/15/0200).

Bei Nachforderungen hinsichtlich schon fällig gewesener Abgaben ist gemäß § 210 Abs. 4 BAO zur Entrichtung eine Nachfrist einzuräumen. Diese Nachfrist beginnt im Regelfall nicht schon „spätestens mit Ablauf“ der zur Verfügung stehenden Frist (§ 217 Abs. 3 BAO), sodass hinsichtlich der Selbstbemessungsabgaben die Anlastung eines Säumniszuschlages vom Nachforderungsbetrag im Allgemeinen nicht verhindert werden kann (VwGH 22.2.1995, 94/13/0242).

Gegenüber der nach § 59 Abs. 3 GSpG bereits eingetretenen Fälligkeit begründet die gemäß § 210 Abs. 4 BAO einzuräumende Nachfrist auch keinen neuen Fälligkeitszeitpunkt (vgl. nochmals VwGH 22.2.1995, 94/13/0242).

Aus der gleichzeitig eingeräumten Nachfrist und der festgesetzten Säumniszuschläge ergibt sich aber kein Widerspruch, da die Nachfrist lediglich sofortige Vollstreckungsmaßnahmen verhindert, nicht aber die Verwirkung von Säumniszuschlägen.

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

Säumniszuschläge sind gemäß § 217 Abs. 4 BAO 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 BAO gehemmt ist (...).

Auch aus dem Einwand der Bf. hinsichtlich der Hemmungsbestimmungen des § 230 Abs. 6 BAO iVm § 217 Abs. 4 lit. a und b BAO auf Grund eines eingebrachten Antrages auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO lässt sich nichts gewinnen, da hierbei die Fristenkette nicht geschlossen ist. Nur ein vor dem Fälligkeitstag gestellter Antrag auf Aussetzung der Einhebung kann daher (vorerst) säumniszuschlagshindernd sein, nicht aber ein danach – vor oder nach dem Ablauf der Zahlungsfrist - eingebrachter Aussetzungsantrag, da ein bereits verwirkter Säumniszuschlag nicht mehr durch Einbringung eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung aufgehoben werden kann.

Auf die Begründung in der Beschwerde hinsichtlich des fehlenden groben Verschuldens gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht eingegangen werden, da das Finanzamt diesen Antrag gesondert mit Bescheid vom 20. Jänner 2014 erledigt hat und über die dagegen erhobene Beschwerde in einem gesonderten Verfahren entschieden werden wird.

Da darüber hinaus keine Gründe vorgebracht wurden, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Säumniszuschlages aufzuzeigen, erfolgte somit die Festsetzung der angefochtenen Säumniszuschläge - ungeachtet eventueller Abänderungen gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Falle einer stattgebenden

Beschwerdevorentscheidung oder eines Erkenntnisses hinsichtlich der zu Grunde liegenden Glücksspielabgaben - zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 13. August 2014