

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache AG, vertreten durch die BDO Austria GmbH WP und STB, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien über die Beschwerde vom 15.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.01.2016, StNr. betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen sowie die Beschwerde vom 22.3.2016 gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages nach § 217 Abs. 7 BAO vom 14.3.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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 11.1.2016 wurden von den nachstehend angeführten Abgabenschuldigkeiten gemäß § 217 Abs.1 und 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) erste Säumniszuschläge mit jeweils 2 % festgesetzt.

Abgabe	Frist	Betrag in Euro	Säumniszuschlag in Euro
Spielbankabgabe 02/2015	15.04.2015	87.401,05	1.749,82
Spielbankabgabe 03/2015	15.05.2015	24.009,11	498,18
Spielbankabgabe 05/2015	15.07.2015	16.233,29	324,67
Spielbankabgabe 06/2015	17.08.2015	107.409,38	2.150,00
Summe		4.722,67	

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich gewesen seien, weil die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der obenstehenden Fristen entrichtet worden seien.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8.2.2016 mit folgender Textierung:

"Als steuerliche Vertreter der Y.AG erheben wir innerhalb der offenen Beschwerdefrist das Rechtsmittel der Bescheid-Beschwerde gegen den Bescheid vom 11. Januar 2016 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend die Spielbankabgabe für Februar 2015 in der Höhe von EUR 1.749,82,

Spielbankabgabe für März 2015 in der Höhe von EUR 498,18, Spielbankabgabe für Mai 2015 in der Höhe von EUR 324,67 und Spielbankabgabe für Juni 2015 in der Höhe von EUR 2.150,00, eingelangt am 15. Januar 2015.

Wir verzichten auf die Erlassung einer Beschwerde-Vorentscheidung (gemäß § 262. Abs 2 BAO) und stellen einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheid-Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gemäß § 264 BAO).

Begründung:

Unsere Mandantin hatte im Zeitraum November 2011 bis November 2015 bei der Selbstberechnung der Spielbankabgabe und des Finanzierungsbeitrages jene Beträge von der Bemessungsgrundlage (Jahresbruttospieleinnahmen gem. § 28 Abs. 2 GSpG) in Abzug gebracht, die sie auf Grund von gerichtlichen Verurteilungen oder erwirkten Vergleichen an Spieler refundiert hatte. Mit Erkenntnis vom 10. November 2015 hat das Bundesfinanzgericht (Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. November 2015, GZ. RW7101099/2013) diese Rechtsansicht verworfen und die Auffassung des zuständigen Finanzamts bestätigt. Danach sind die an die Spieler erstatteten Beträge als Schadenersatzzahlungen zu qualifizieren und waren nicht von der Bemessungsgrundlage nach § 28 GSpG abzuziehen. Die von unserer Mandantin vorgenommene Selbstberechnung hat sich somit endgültig - in diesem Punkt wurde keine Revision erhoben - als rechtswidrig erwiesen. Unsere Mandantin erachtete sich durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts in ihrem Recht auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gem. § 217 Abs. 7 BAO verletzt, weil ihr zu Unrecht grobes Verschulden an der unrichtigen Selbstberechnung von Glücksspielabgaben und Finanzierungsbeiträgen vorgeworfen wurde. Daher wurde gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen eine Revision erhoben.

Laut Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. November 2015, GZ.

RV/7101099/2013 trifft unsere Mandantin ein Verschulden an der nicht ordnungsgemäßen Entrichtung der Spielbankabgabe.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO seien auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliege. Anträge nach § 217 Abs. 7 BAO könnten auch in der Bescheid-Beschwerde gegen einen Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden. Gleiches gilt für einen erst im Vorlageantrag gestellten Antrag.

Grobes Verschulden liege vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren sei. Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe. Grobe Fahrlässigkeit werde mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse.

Ein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO ist dann zu verneinen, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. Davon ist insbesondere

auszugehen, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung Rechtsprechung des EuGH zugrunde legt (Ritz, BA0 3, § 217 Tz 48).

Eine Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages auf Grundlage von § 217 Abs. 7 BAO kam im konkreten Fall nicht in Betracht. Unsere Mandantin vom vorläufig abschließend festgestellten unrichtigen Selbstberechnung kein grobes Verschulden. (Anmerkung: Dieser Satz wurde wortwörtlich wiedergegeben.)

Zunächst ist festzuhalten, dass - obwohl es sich bei der Spielbankabgabe nach dem Telos der einschlägigen Erhebungsnorm (§ 29 GSpG) zwar um eine Selbstberechnungsabgabe handeln dürfte - die Gesetzestechnik anders gewählt ist als bei den übrigen Selbstberechnungsabgaben. Die Selbstberechnung ohne Erlassung eines Bescheides ist daher nicht eindeutig dem Gesetz zu entnehmen.

Nach § 29 Abs. 1 GSpG ist die Spielbankabgabe am 15. des der Spieleannahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Nach Abs. 2 legt der Konzessionär bis zu diesem Zeitpunkt über die abzuführenden Beträge an Spielbankabgabe an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel eine nach Spielbanken und Spielarten gegliederte Abrechnung vorzulegen. Diese Abrechnung gilt nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut als Abgabenerklärung. Bis zum 15. März des Folgejahres hat der Konzessionär eine Steuererklärung abzugeben, die als Jahresabgabenerklärung gilt.

Anders als etwa im Kommunalsteuergesetz (§ 11 Abs. 2 KommStG) oder im Umsatzsteuergesetz (§ 21 UStG) enthält § 29 GSpG weder die Anordnung, dass der Abgabepflichtige die Abgabe selbst zu berechnen hat, noch, dass er sie selbst, dh. ohne vorangegangenen Bescheid, zu entrichten hat. Auch im Gebührengesetz ist hinsichtlich der Wettgebühren ausdrücklich vorgesehen, dass der Gebührenschuldner die Gebühr „unmittelbar“ zu entrichten hat (§ 28 Abs. 3 GebG in § 33 TP 17 Abs. 3 GebG). Diese Anordnungen fehlen im Glücksspielgesetz und lassen sich nur aus dem Umstand erschließen, dass die Abgabe nach § 29 Abs. 1 GSpG an dem Tag zu entrichten ist, an dem die Abrechnung, die als Abgabenerklärung gilt, an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zu übermitteln ist. Anders als bei allen anderen Selbstberechnungsabgaben in Österreich ist für die als Abgabenerklärung zu qualifizierende „Abrechnung“ auch kein standardisiertes Formblatt vorgesehen. Die Schuldner der Spielbankabgabe übermitteln vielmehr eigenständig eine Aufstellung, aus der sich die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage relevanten Daten ergeben. Unsere Mandantin hat daher monatlich eine Abrechnung übermittelt, welche die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe genau aufgeschlüsselt hat. Bemessungsgrundlage sind nach § 28 Abs. 2 GSpG die Jahresbruttospieleinnahmen, vermindert um die Umsatzsteuer. Diese setzen sich aus den im Kalenderjahr dem Spielbankbetreiber „zugekommenen“ Spieleanträgen und den ihm von den Spielern für die Überlassung von Spieleinrichtungen geleisteten Vergütungen abzüglich der vom Spielbankbetrieb ausgezahlten Gewinne und entweder jener Einsätze, die in Geld nicht einlösbar und nur mit Genehmigung des BMF von der Spielbankunternehmung ausgegebener Spielmarken geleistet wurden oder eines vom BMF festgesetzten Betrages für jeden registrierten

Spielbankbesuch, zusammen. Unsere Mandantin hat diese Berechnungsgrundlagen für jeden Kalendermonat aufgeschlüsselt und um die zurückbezahlten Einsätze ergänzt. Auf Basis dieser Abrechnung hat unsere Mandantin die Spielbankabgabe selbst bemessen und an das Finanzamt abgeführt, obwohl eine derartige Verpflichtung - anders als bei den sonstigen Selbstberechnungsabgaben in Österreich - im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen ist.

Dem Finanzamt war auf Grund der Abrechnung bereits zum Fälligkeitszeitpunkt erkennbar, dass die zurückbezahlten Einsätze als bemessungsgrundlagenverringernd angesetzt worden waren.

Unsere Mandantin hat sich auch nicht damit begnügt, bloß die Abrechnungen zu übermitteln. Sie hat sowohl dem zuständigen Finanzamt als auch dem BMF, an das sie vom Finanzamt verwiesen wurde, das Gutachten von Prof. vorgelegt und aktiv das Gespräch über die rechtliche Beurteilung gesucht. Selbst nach Übermittlung des internen Erlasses des BMF durch das zuständige Finanzamt wurde der Dialog mit dem Finanzamt und dem BMF gesucht, um die Rechtsfrage abermals zu diskutieren. Die Reaktionen von Seiten der Abgabenbehörde konnten nicht als ein Beharren auf dem internen Erlass verstanden werden. Im Gespräch mit dem BMF blieb das Ergebnis der Diskussion offen. Die Aufforderung weitere Unterlagen zu übermitteln konnte sogar als eindeutiges Zeichen für einen noch nicht abgeschlossenen Reflexionsprozess verstanden werden. Aus dem Umstand, dass die Behörde entgegen ihrer ersten Ankündigung schließlich erst zwei Jahre nach der Übermittlung des internen Erlasses und Stattfinden der Gespräche zwischen den steuerlichen Vertretern unserer Mandantin und dem Finanzamt bzw. dem Ministerium durch Bescheiderlassung aktiv wurde, konnte bei unserer Mandantin für die Zeit bis zur Bescheiderlassung den berechtigten Eindruck der Richtigkeit ihres Vorgehens hinterlassen.

Aus den vom Bundesfinanzgericht zitierten Entscheidungen des VwGH können für die Frage, ob im gegenständlichen Verfahren von einem groben Verschulden unserer Mandantin auszugehen ist, keine Erkenntnisse gewonnen werden.

Im Erkenntnis 2004/13/0073 vom 23.4.2008 ging es um die Kommunalsteuer und die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nach § 135 BAO. In dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall hatte der Beschwerdeführer gar keine Steuererklärung eingereicht, dh er hatte den Sachverhalt gar nicht offengelegt. Hinzu kam, dass seine Rechtsmeinung, nämlich nicht der Kommunalsteuerpflicht zu unterliegen, offenkundig gegen die ständige Rechtsprechung des VwGH verstößen hatte. Der Beschwerdeführer hatte diese Rechtsprechung schlicht ignoriert. Der VwGH hielt die Verhängung des Verspätungszuschlages für gerechtfertigt, weil das Verhalten des Beschwerdeführers vor dem Hintergrund des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes nicht entschuldbar war. Der vorliegende Fall ist mit diesem Erkenntnis in keiner Weise vergleichbar.

Unsere Mandantin hat nicht nur ihre Abgabenerklärung eingereicht, sie ist vielmehr ihrer Offenlegungspflicht ganz umfassend nachgekommen, indem sie sowohl die ihre Rechtsmeinung leitenden Erwägungen an das zuständige Finanzamt kommuniziert hat als auch sämtliche für die Festsetzung der Abgabenschuld relevanten Umstände

so offengelegt hat, dass die Abgabenbehörde ohne weitere Nachforschungen zur Abgabenfestsetzung unter Berücksichtigung der in Abzug gebrachten Zahlungen in der Lage gewesen wäre.

Dem Erkenntnis 2007/14/0024 vom 26. August 2009 lag ein Fall zur Haftung eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nach § 9 BAO für Umsatzsteuerbeträge zugrunde, deren Bestehen erst im Zuge einer Außenprüfung festgestellt worden war. Der Fall war daher ebenso anders gelagert als der revisionsgegenständliche Fall, weil die beschwerdegegenständliche Umsatzsteuernachforderung auf eine unzureichende Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes zurückzuführen war.

Dem Erkenntnis 2009/15/0200 vom 22. März 2010 lag ein Fall zugrunde, bei dem erst im Zuge einer Außenprüfung festgestellt worden war, dass die in dem fraglichen Unternehmen beschäftigten Personen als Dienstnehmer iSd § 47 EStG zu qualifizieren waren. Auch in diesem Fall hatte der Beschwerdeführer im Vorfeld (dh vor Durchführung der behördlichen Nachschau) den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht in einer Weise offengelegt, die der Abgabenbehörde die richtige rechtliche Beurteilung und damit auch die rechtmäßige Abgabenfestsetzung ermöglicht hätte.

Im Erkenntnis 2013/16/0203 vom 21. November 2013 ging es um eine Haftung des Geschäftsführers für Kommunalsteuerschulden. Der Geschäftsführer war entgegen der gefestigten Rechtsprechung des VwGH davon ausgegangen, dass keine Dienstnehmereigenschaft gegeben war. Den Sachverhalt hatte er nicht in einer Weise offengelegt, die der Behörde die richtige rechtliche Beurteilung und damit auch die rechtmäßige Abgabenfestsetzung ermöglicht hätte. Diese Entscheidung kann daher nicht auf den revisionsgegenständlichen Fall übertragen werden.

Ähnliches gilt für das Erkenntnis 2013/16/0030 vom 26. Juni 2014, das wiederum zur Haftung für Kommunalsteuerschulden ergangen ist. Es ist für den revisionsgegenständlichen Fall nicht einschlägig.

Im Erkenntnis 2012/16/0039 vom 28. Februar 2014 ging es wiederum um die Haftung für eine Kommunalsteuerschuld. In diesem Zusammenhang führt der VwGH aus, dass es zwar unter dem Gesichtspunkt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens beachtlich sein kann, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen ist. In diesem Zusammenhang ist aber, so der VwGH, der bloße Hinweis auf eine andere eigene Rechtsmeinung nicht ausreichend. Das Risiko des Rechtsirrtums trägt nach der Rechtsprechung des VwGH, wer es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (Verweis auf VwGH 21. November 2013, 2013/16/0203). Der VwGH merkt schließlich an, dass der Beschwerdeführer nicht behauptet habe, sich an geeigneter Stelle erkundigt zu haben. Aus diesem Erkenntnis kann für den revisionsgegenständlichen Fall die Erkenntnis gewonnen werden, dass ein das Verschulden ausschließender Rechtsirrtum jedenfalls nicht angenommen werden kann, wenn sich der Abgabepflichtige nicht an geeigneter Stelle über die rechtliche Beurteilung seines Verhaltens erkundigt. Der

vom VwGH entschiedene (und vom Bundesfinanzgericht zitierte) Fall ist mit dem revisionsgegenständlichen Fall aber nicht vergleichbar, weil unsere Mandantin sich ja gerade erkundigt hat. Sie hat alle Anstrengungen unternommen, um Rechtsklarheit zu erzielen. Sie durfte aus dem von Seiten der Finanzverwaltung reaktionslosen Verstrecken der Zeit und der damit einhergehenden reaktionslosen Akzeptanz der vorgenommenen Spielbankabgabeberechnungen sogar davon ausgehen, dass ihr Verhalten nicht offenkundig rechtswidrig war.

Hinzu kommt, dass zu der Frage der Abzugsfähigkeit von an die Spieler zurückbezahlten Spieleinsätzen unter den Voraussetzungen des vorliegenden Sachverhaltes im revisionsgegenständlichen Zeitraum keinerlei Rechtsprechung vorhanden war. Ein interner Erlass ist bekanntlich keine Rechtsquelle und in seiner Wirkung auch nicht einer Gerichtsentscheidung, schon gar nicht einem höchstgerichtlichen Erkenntnis vergleichbar. Dass sich unsere Mandantin durch ihre Rechtsmeinung in Gegensatz zur ständigen Rechtsprechung eines Höchstgerichts gesetzt hat, ist daher ausgeschlossen. Auch die Übermittlung eines internen Erlasses durch das zuständige Finanzamt an unsere Mandantin, auf die nicht die dezidierte (wenn auch nicht bescheidförmliche) Anordnung gefolgt ist, sich dem Erlass entsprechend zu verhalten, konnte in Zusammenschau mit den fortgesetzten Diskussionen mit dem BMF und der zuständigen Abgabenbehörde bei der Revisionswerberin nicht den Eindruck erwecken, sich im Zuge der von ihr vorgenommenen Selbstberechnung in einer Weise rechtswidrig zu verhalten, die als grobes Verschulden zu werten wäre. Dieser Eindruck wurde dadurch verstärkt, dass das zuständige Finanzamt trotz vollständiger Kenntnis des Sachverhaltes und der Rechtsmeinung unserer Mandantin über einen relativ langen Zeitraum hinweg keine Bescheide erlassen hat.

Dass es bei Selbstberechnungsabgaben geboten wäre, bei Fehlen einer höchstgerichtlichen Entscheidung eine bekannte abweichende Rechtsmeinung des Finanzamts, die weder in einem amtlich veröffentlichten Erlass zu finden noch auf Grund des Verhaltens des Finanzamts als absolut überzeugend gewertet werden kann, anzuwenden, ist den einschlägigen Abgabenvorschriften nicht zu entnehmen. Der VfGH weist vielmehr in mittlerweile ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass sowohl die Möglichkeit besteht, durch Unterlassung der Steuerabfuhr bei gleichzeitiger Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde die Erlassung eines Bescheides zu erwirken (zB VfSlg 16.19312001) als auch der Abgabenbehörde die unrichtige Selbstbemessung mitzuteilen oder einen Antrag auf Rückerstattung nach § 239 BAO zu stellen (VfSlg 19.564/2011, 19.663/2012, 16.193/2001). Aus dieser Rechtsprechung den Schluss zu ziehen - wie es das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 10.11.2015, GZ. RV/7101099/2013, tut -, dass einzig eine Selbstberechnung im Einklang mit der behördlichen Auffassung gekoppelt mit einem Rückzahlungsantrag nach § 239 BAO das geeignete Instrument zur Vermeidung eines Säumniszuschlages sei, erweist sich als verfehlt. Aus § 217 Abs. 7 BAO ergibt sich, dass ein Säumniszuschlag nicht festzusetzen ist, wenn den Abgabenschuldner an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Aus der Rechtsprechung des VwGH zum Verschulden ganz allgemein ergibt sich, dass ein Rechtsirrtum Verschulden ausschließen

kann. Nun kann sich ein Abgabenschuldner, der von der abweichenden Rechtsmeinung der Abgabenbehörde weiß, nicht tauglich auf einen Rechtsirrtum berufen. Dies kann er vor allem dann nicht, wenn er nicht Auskunft bei der zuständigen Behörde eingeholt hat. Im gegenständlichen Fall hat unsere Mandantin aber nach Übermittlung des internen Erlasses den Dialog mit dem zuständigen Finanzamt gesucht, um herauszufinden, ob dies im konkreten Fall tatsächlich die Rechtsmeinung des BMF vertrat. Da sowohl das Finanzamt als auch das BMF mit der steuerlichen Vertretung unserer Mandantin in Kommunikation getreten sind, aber keiner von beiden eine klare Aussage in die eine oder andere Richtung getroffen hat, kann unserer Mandantin kein grobes Verschulden vorgeworfen werden, wenn sie davon ausging, dass ihre auf das Gutachten von Prof. **** gestützte Rechtsmeinung nach wie vor vertretbar war.

Die Duldung eines vom Abgabepflichtigen gesetzten Verhaltens als Reaktion auf einen aktiven Kommunikationsversuch des Abgabepflichtigen kann vielmehr jedenfalls ein grobes Verschulden ausschließendes Vertrauen beim Abgabepflichtigen begründen. Und nur bei Vorliegen groben Verschuldens ist ein Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen abzuweisen. Dies gilt umso mehr, als unsere Mandantin den Sachverhalt stets vollumfänglich offenlegte und so der Abgabenbehörde die ihrer Auffassung nach richtige Abgabenbemessung, beginnend mit dem Einreichen der ersten Abgabenerklärung, ermöglicht hat.

Wir stellen daher den Antrag den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend die Spielbankabgabe für Februar 2015 in der Höhe von EUR 1.749,82, Spielbankabgabe für März 2015 in der Höhe von EUR 498,18, Spielbankabgabe für Mai 2015 in der Höhe von EUR 324,67 und Spielbankabgabe für Juni 2015 in der Höhe von EUR 2.150, aufzuheben und die Säumniszuschläge in Gesamthöhe von EUR 4.722,67 ist dem Steuerkonto der Gesellschaft gutzuschreiben.

Antrag auf Nichtfestsetzung von obigen Säumniszuschlägen.

Weiters stellen wir gemäß § 217 Abs. 7 BAO den Antrag auf Nichtfestsetzung von obigen Säumniszuschlägen, da kein grobes Verschulden vorliegt. Wir verweisen diesbezüglich auf die obige Begründung.

Wir verzichten auf die Erlassung einer Beschwerde-Vorentscheidung (gemäß § 262 Abs. 2 BAO) und stellen einen Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gemäß § 264 BAO).

Mit Bescheid vom 14.3.2016 wurde der Antrag von der Fa. Y.AG vom 08.02.2016, eingebbracht am 15.02.2016, betreffend Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge vom 11.01.2016 abgewiesen.

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

"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. Ein derartiges Verfahren, das auf die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichtet ist, wird vom Antragsprinzip beherrscht. Fehlendes grobes Verschulden wäre dann anzunehmen, wenn der falschen Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt, die, unter anderem, durch Rechtsauskünfte des Finanzamtes oder Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen, entstanden ist.

Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Spielbankabgabe (15.04., 15.05., 15.07. und 17.08.2015) war aber bekannt, dass ihre Rechtsansicht nicht von der Abgabenbehörde geteilt wird. Daher war das fehlende grobe Verschulden zu verneinen und ihrem Antrag konnte kein Erfolg beschieden sein."

Dagegen richtet sich die Bescheidbeschwerde vom 22.3.2016:

"Als steuerliche Vertreter der Y.AG erheben wir innerhalb der offenen Beschwerdefrist das Rechtsmittel der Bescheid-Beschwerde gegen den Bescheid vom 14. März 2016, mit dem der Antrag unserer Mandantin vom 8.2.2016 auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen vom 11.1.2016 abgewiesen wurde.

Wir verzichten auf die Erlassung einer Beschwerde-Vorentscheidung (gemäß § 262 Abs. 2 BAO) und stellen einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheid-Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gemäß § 264 BAO).

Begründung:

Unsere Mandantin hat am 8. Februar 2016 eine Bescheid-Beschwerde gegen die Festsetzung von obigen Säumniszuschlägen eingebracht. Daher verweisen wir auf die in der Bescheid-Beschwerde angeführte Begründung.

Wir stellen daher gemäß § 217 Abs. 7 BAO den Antrag auf Nichtfestsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend die Spielbankabgabe für Februar 2015 in der Höhe von EUR 1.749,82, Spielbankabgabe für März 2015 in der Höhe von EUR 498,18, Spielbankabgabe für Mai 2015 in der Höhe von EUR 324,67 und Spielbankabgabe für Juni 2015 in der Höhe von EUR 2.150.

Wir stellen einen Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gemäß § 264 BAO)."

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20.3.2018 im Zuge einer Altaktenumverteilung der erkennenden Richterin zur Erledigung übertragen.

Am 3.12.2018 erging zu den zusammenhängenden Verfahren folgender Vorhalt:

"Sehr geehrte Y.AG!

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20.3.2018 habe ich ein Paket Altakten zur Erledigung übertragen bekommen, darunter auch Ihre Beschwerden zu

Säumniszuschlagsfestsetzungen, bzw. Abweisungen von Anträgen nach § 217 Abs. 7 BAO.

Es sind dies:

- 1) SZ zur Spielbankenabgabe 11/2013 € 372,50, Beschwerde vom 6.5.2014, RV/7103509/2014
- 2) Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO zu 1) Abweisungsbescheid vom 28.5.2014, Beschwerde vom 30.6.2014, RV/7103845/2014
- 3) SZ zur Spielbankenabgabe 5/2014 € 476,00, Beschwerde vom 21.10.2014, RV/7105425/2014
- 4) Spielbankenabgabe 12/2014, Beschwerde v. 23.4.2015, RV/7103059/2015, Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO zur Spielbankenabgabe 12/2014, Beschwerde vom 10.6.2015, RV/7101097/2016
- 5) SZ zu den Spielbankenabgaben 2,3,5,6./2015 vom 11.1.2016, Beschwerde vom 8.2.2016, RV/7101231/2016, mit Abweisungsbescheid zum Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO, Beschwerde vom 22.3.2016, RV/7101587/2016

Mit Erkenntnis vom 6.4.2016 hat der Verwaltungsgerichtshof die Revision zum Erkenntnis des BFG v. 10.11.2015 zurückgewiesen (Ro 2016/16/0007).

Es ergeht daher die Anfrage, ob die mit den Beschwerden gestellten Anträge auf Abhaltung von mündlichen Verhandlungen und Entscheidung im Senatsverfahren aufrecht erhalten werden, bzw. ob im Lichte der Entscheidung des VwGH überhaupt in diesen Verfahren aus heutiger Sicht noch eine Entscheidung des BFG erforderlich erscheint.

Diese Anfrage wurde nicht beantwortet.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO gilt: 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.

Abs. 2: Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Abs. 7: Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind 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.

Zu RV/710199/2013 vom 10.11.2015 wurde zu einer Säumniszuschlagsfestsetzung für einen Vorzeitraum ausgeführt:

"Die Spielbankabgabe ist gemäß § 201 BAO eine „angeordnete“ Selbstbemessungsabgabe, sie ist jeweils am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig (§ 29 Abs. 1 GSpG).

Die auf die Schadenersatzzahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG entfallende Spielbankenabgabe als Selbstberechnungsabgaben für November 2011 wäre spätestens am 16. Jänner 2012 zu entrichten gewesen. Dasselbe ergibt sich für die anderen mit Beschwerde bekämpften Säumniszuschlagsbescheide. Unbestritten ist, dass bis zu diesem Tag (diesen Tagen) keine Tilgung des Abgabenrückstandes erfolgte.

Wird eine Selbstbemessungsabgabe nach ihrer Fälligkeit mit Bescheid festgesetzt, so steht zur Entrichtung einer allenfalls daraus resultierenden Nachforderung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist von einem Monat zu. Ein Säumniszuschlag ist jedoch unabhängig von der Einhaltung dieser Frist wegen der Nichtentrichtung der Abgabe bis zum Fälligkeitstag verwirkt (*Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, 158ff). Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach deren Fälligkeit erfolgen, fällt daher grundsätzlich ein Säumniszuschlag an, da die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nur zur Hemmung der Einbringung führt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 11).

Die Festsetzung eines (ersten) *Säumniszuschlages* iHv. 2 % der genannten Summen Spielbankabgabe erweist sich daher grundsätzlich als rechtmäßig (vgl. § 217 Abs. 5 BAO). Aus all diesen Gründen war diesen Beschwerden kein Erfolg beschieden.

III. Antrag auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

III.1. Mit Bescheid vom 29. April 2013(BFG-ZAHL RV/7101425/2013) wies das Finanzamt den Antrag der Bf. auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die mit Bescheid vom 11. Februar 2013 für die Spielbankabgabe 11/2011 und 1/2012 festgesetzt worden waren, ab, da erst im Berufungsverfahren geklärt werden könne, ob die Bf. gesetzeskonform gehandelt habe.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde neuerlich, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, und verwies zur vertretbaren Rechtsansicht auf das Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67. Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

III.2. Mit Bescheiden vom 15. Oktober 2013 (BFG-ZAHL RV/7103110/2013) wies das Finanzamt den Antrag der Bf. auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die mit Bescheiden vom 9. September 2013 für die Spielbankabgabe 6/2012, 7/2012, 8/2012, 9/2012 und 11/2012 festgesetzt worden waren, ab, da erst im Berufungsverfahren geklärt werden könne, ob die Bf. gesetzeskonform gehandelt habe.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde neuerlich, dass die Bf. auch Berufung/Beschwerde gegen die „Grundlagenbescheide“ Spielbankabgabe und Finanzierungsbeitrag erhoben habe, und verwies zur vertretbaren Rechtsansicht auf das Erkenntnis VwGH 17.1.1968, 897/67.

Weiters stellte die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat.

III.3. Beweisaufnahmen und Sachverhalt

Verwiesen wird auf Punkt I.2. dieses Erkenntnisses. Die Beschwerdesache „Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge“ wurde in den Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 9. Oktober 2015, in die Stellungnahmen der Bf. und des Finanzamtes vom 29. Oktober 2015 und in die mündliche Verhandlung vor dem Senat am 2. November einbezogen.

III.4. Erwägungen

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 Abgabenentrichtungspflicht (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 Stammabgabe 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. VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019). Im gegenständlichen Fall ist die Betrachtung daher auf den Fälligkeitszeitpunkt der Entrichtung der Spielbankabgabe für die Monate 11/2011 und 1/2012 6/2012, 7/2012, 8/2012, 9/2012 und 11/2012 abzustellen. (vgl. VwGH 26.6.2014, 2013/16/0030 zum Fälligkeitstag bei der Kommunalsteuer; UFS 27.9.2012, RV/0950-W/12). Die Spielbankabgabe für November 2011 war am 16.1.2012 fällig und wurde erst am 18.1.2013 entrichtet, sowie bei den Folgezeiträumen. Wie die Bf. selbst anführt, habe die Bf. durch die Übermittlung eines internen Erlasses von der Rechtsmeinung des BMfF, dass die Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG die Bemessungsgrundlage der Spielbankabgabe nicht mindern, erfahren, und zwar mit E-Mail vom 9. August 2010.

Der Bf. war die Rechtsmeinung des BMfF im November 2011 auch nach ihren eigenen Darstellungen über ein Jahr bekannt, zum Fälligkeitszeitpunkt am 16. Jänner 2012 war ihr nicht mehr nur ausschließlich die Rechtsmeinung des Gutachtens von Herrn Prof. bekannt. Daher durfte sich die Bf. nicht mit der vertretbaren Rechtsansicht laut Gutachten des Herrn Prof. begnügen, sondern hätte die ihr durch die E-Mail im Jahr 2010 zur Kenntnis gelangte Rechtsansicht des Finanzamtes (bzw. BMfF) zu beachten gehabt. Daher hätte sie die ihrer gegenteiligen Rechtsansicht entsprechende Selbstberechnung und Entrichtung der Spielbankabgabe für spätere Zeiträume relational zu den Zahlungen gemäß § 25 Abs. 3 GSpG zu unterlassen gehabt. Zur Durchsetzung ihrer Rechtsansicht wäre das Verfahren über Antrag gemäß § 201 BAO offen gestanden. (ständige Rechtsprechung VwGH 23.4.2008, 2004/13/0073; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 21.11.2013, 2013/16/0203; VwGH 28.2.2014, 2012/16/0039; VwGH 26.6.2014, 2013/16/0030). Auch 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. Oder die Bf. hätte um Stundung vor Fälligkeit der Selbstbemessungsabgaben ansuchen können.

Die Abfuhr der Spielbankabgabe zum Fälligkeitszeitpunkt steht einer Klärung der Frage im Rechtsmittelweg nicht entgegen. (Vgl. UFS 9.4.2010, RV/3782-W/09 zu § 217 Abs. 7 BAO bei „Hausverlosungen“).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden, die Bescheide bleiben aufrecht."

Der VwGh hat mit Erkenntnis vom 6.4.2016 zu Ro 2016/16/0007 die Revision gegen das Erkenntnis des BFG zurückgewiesen und dazu ausgeführt:

"Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes, dass es sich bei der Spielbankabgabe nach § 28 GSpG um eine Selbstberechnungsabgabe handelt, deren Selbstberechnung inhaltlich in § 28 Abs. 2 GSpG, deren Erklärung in § 29 Abs. 2 GSpG und deren Fälligkeit wiederum in § 29 Abs. 1 GSpG klar geregelt ist. Es oblag daher der Revisionswerberin, die in Rede stehenden Abgaben termingerecht an Hand des Maßstabes des § 28 Abs. 2 GSpG selbst zu berechnen und zu erklären.

Das Bundesfinanzgericht sah ein grobes Verschulden der Revisionswerberin deshalb als gegeben an, weil ihr die gegenteilige Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen über die Auslegung des § 28 Abs. 2 GSpG aus einem dort hinausgegebenen Erlass bekannt gewesen sei, weshalb sie sich nicht mit der - vertretbaren - Rechtsansicht eines von ihr eingeholten Gutachtens hätte begnügen dürfen, sondern ihre Rechtsansicht einer bescheidförmigen Klärung hätte zuführen können und müssen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes erfordert die strittige Beurteilung des Verschuldensgrades nur die Betrachtung der besonderen Konstellation des Revisionsfalls, nämlich einerseits

Kenntnis der Revisionswerberin von der Rechtsansicht des Finanzamtes und andererseits des Vertrauens auf ein dieser Rechtsansicht widersprechendes Gutachten, welches Gegenstand von der Revisionswerberin gesuchten Gespräche mit dem Finanzamt sein soll, und die Wertungen dieser Gespräche im Einzelfall, ohne unter Berücksichtigung der zu § 217 Abs. 7 BAO ergangenen Rechtsprechung aufzuwerfen, weshalb sich ein weiteres Eingehen auf die Stichhaltigkeit des von der Revisionswerberin eingeholten Gutachtens als taugliche Vertrauensgrundlage oder auf "nicht-bescheidförmliche Interaktionen" im Revisionsfall erübrigt."

Unbestritten wurde die Spielbankabgabe der verfahrensgegenständlichen Monate nicht bei Fälligkeit entrichtet, daher wurde gesetzeskonform ein erster Säumniszuschlag festgesetzt.

Grobes Verschulden hinsichtlich der Nichtentrichtung ergibt sich aus dem Umstand, dass der Bf. im Zeitpunkt der Nichtentrichtung der Standpunkt der Finanzverwaltung zum Umfang der Steuerpflicht bekannt war.

Die Beschwerden waren somit den Entscheidungen im gleichgelagerten Vorverfahren folgend als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit 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.

Eine solche Rechtsfrage lag verfahrensgegenständlich nicht vor.

Wien, am 21. Jänner 2019