

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF**** vertreten durch ****E****, ****Adr****, steuerlich vertreten durch Kopp - Wittek Rechtsanwälte GmbH, Moosstraße 58c, 5020 Salzburg über die Beschwerde vom 17. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Oktober 2019 betreffend Haftung für Glücksspielabgaben für den Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2015 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gemäß § 59 Abs 4 lit a des Glücksspielgesetzes (GSpG; in der Fassung BGBl I 54/2010) haftet derjenige für die korrekte Entrichtung der Glücksspielabgaben zur ungeteilten Hand, der die Durchführung von Ausspielungen in seinem Verfügungsbereich erlaubt. Strittig im Beschwerdeverfahren ist, ob die beschwerdeführende Partei – die Verlassenschaft nach dem am 16.12.2018 verstorbenen Vermieter ****A**** (in der Folge Erblasser) –, als bloße Vermieterin von Räumlichkeiten, nach dieser Norm zur Haftung für die Glücksspielabgaben der ****Y**** (in der Folge ***Y***) herangezogen werden kann.

Zugrundeliegend schloss der Erblasser (als Vermieter) mit der ****X**** (als Mieterin; in der Folge ***X***) den mit 30.10.2007 datierten Mietvertrag über Geschäftsräumlichkeiten ab. Gegenstand des Mietvertrags (Punkt 1.) sind Räumlichkeiten mit der Grundstücksadresse ****Adr****, mit einem annähernden Flächenausmaß von 844 m² im Erdgeschoss und rund 150 m² im ersten Obergeschoss. Nach Punkt 2. des Vertrags begann das Mietverhältnis am 1.11.2007 und wird

auf die unbestimmte Dauer abgeschlossen; dem Vertragswortlaut nach ist beiden Vertragsteilen die Möglichkeit eingeräumt, den Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum Monatsletzten aufzukündigen. Der Vermieter verzichtet vertraglich auf sein Kündigungsrecht für die Dauer der ersten zehn Bestandsjahre, die Mieterin für die Dauer der ersten fünf Bestandsjahre.

Nach Punkt 3. des Mietvertrags (Gebrauchsrecht des Mieters) darf der Mietgegenstand *„ausschließlich zu Geschäftszwecken und zwar zum legalen Betrieb eines Kartenkasinos, eines Wettbüros, zur Aufstellung und dem legalen Betrieb von Spielautomaten und zum Betrieb eines Café- und Restaurantbetriebs“* verwendet werden. Die Mieterin verpflichtet sich zur Einhaltung sämtlicher gewerbe- und sonstiger verwaltungsbehördlicher Bestimmungen, wie überhaupt zu einer gänzlichen Schad- und Klagloshaltung des Vermieters für jegliche Verwendung des Mietobjekts. Jede Änderung des Verwendungszwecks bedarf der vorher einzuholenden ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung des Vermieters. Nach Punkt 10. des Mietvertrags (Untervermietung, Weitergabe) erteilt der Vermieter bereits mit dem Mietvertrag seine Zustimmung, dass die *Y* von der Mieterin mit der Durchführung eines Kartencasinobetriebs beauftragt werde; eine solche Beauftragung erfolge ohne Übertragung von Mietrechten.

Entsprechend den mietvertraglichen Regelungen veranstaltete die *Y* am benannten Standort Ausspielungen in Form von Pokerturnieren und Poker-Cashgames. Für den beschwerdegegenständlich relevanten Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2015 wurden von Seiten der Abgabenbehörde gegenüber der *Y* betreffend den benannten Standort gemäß § 57 Abs 1 GSpG Glücksspielabgaben im Gesamtausmaß von EUR 26.575.636,46 bescheidmäßig festgesetzt.

Mit Auskunftersuchen vom 12.8.2016 wurde der Erblasser von der belangten Behörde über höhere aushaftende Abgabenschulden der *Y* und eine mögliche Haftungsinanspruchnahme seiner Person informiert. Detailliert, mit der Auflistung aller für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage relevanten Beträge, wurde der Erblasser mit erneutem Auskunftersuchen vom 29.9.2017 davon in Kenntnis gesetzt, dass die Glücksspielabgabe von der bisher in Anspruch genommenen Abgabenschuldnerin *Y* nicht entrichtet worden und deren Einbringlichmachung bei derselben nach der Aktenlage als unwahrscheinlich anzusehen sei. Aus diesem Grund würde er gemäß § 59 Abs 4 lit a GSpG als Haftender für die aus dem Spielbetrieb der *Y* resultierenden Glücksspielabgaben in Anspruch genommen; er wurde um eine entsprechende Stellungnahme sowie um Darstellung seiner genauen Vermögenslage ersucht.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 19.7.2018 lehnte der Erblasser eine Haftungsinanspruchnahme seiner Person generell ab. Zum Mietverhältnis führte er im Wesentlichen noch aus, dass eine Aufkündigung für ihn praktisch unmöglich gewesen sei. Schließlich verwies er noch auf den Umstand, dass die Bestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG erst im Jahr 2011 in das Glücksspielgesetz aufgenommen worden sei und eine Erlaubnis zur

Durchführung der Ausspielungen durch die *Y* nicht durch den Erblasser, sondern durch die *X* als Mieterin erteilt worden sei, der eben das Verfügungsrecht über die genannten Räumlichkeiten zugestanden sei.

In weiterer Folge wurde eine Amtsbestätigung des öffentlichen Notars, *N*, vorgelegt, wonach **A** am 16.12.2018 verstorben sei und die erbliche Nichte **E** berechtigt sei, die Verlassenschaft alleine zu vertreten. Mit Auskunftersuchen der belangten Behörde vom 30.1.2019, gerichtet an die Verlassenschaftsvertreterin **E**, wurde diese aufgefordert, die Vermögenslage des Erblassers bekannt zu geben und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Dementsprechend wurde der belangten Behörde mit Schreiben vom 27.2.2019 eine Vermögensaufstellung übermittelt, in der sich in umfangreichem Ausmaß unbewegliches Vermögen und Kapitalvermögen aufgelistet findet: 24 Liegenschaften oder Liegenschaftsanteile mit angegebenen Einheitswerten von gesamt circa EUR 2 Mio und eine italienische Liegenschaft mit einem Verkehrswert von EUR 800.000,00; dazu noch Bankguthaben, Geschäftsanteile und Forderungen mit einem gesamten Verkehrswert von über EUR 2 Mio; Passiva finden sich keine angegeben.

Mit Haftungsbescheid vom 24.10.2019 verfügte die belangte Behörde die Heranziehung der beschwerdeführenden Partei zur Haftung gemäß § 59 Abs 4 lit a GSpG für aushaftende Glücksspielabgaben der *Y* in Höhe von EUR 2.657.563,65 (dies entspricht 10% der über die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 am gegenständlichen Standort angelaufenen Abgabenschulden der *Y* von gesamt EUR 26.575.636,46). Die *Y* habe in den bezeichneten Zeiträumen am gegenständlichen Standort der Glücksspielabgabe unterliegende Ausspielungen in Form von Poker-Cashgames und Poker Turnieren veranstaltet; die Abgabe sei von der *Y* jedoch nicht entrichtet worden bzw sei die Einbringlichmachung bei der *Y* der Aktenlage nach als unwahrscheinlich anzusehen.

Mit Beschwerde vom 17.1.2020 erfolgte die Anfechtung des Bescheids, im Rahmen dessen die ersatzlose Aufhebung bzw *in eventu* die Herabsetzung des Haftungsbetrags auf EUR 381.439,00 beantragt wurde. Begründend führte die beschwerdeführende Partei aus, dass die Bestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG mit 1.1.2011 in Kraft getreten sei und demnach nur auf Sachverhalte Anwendung finden könne, die nach Inkrafttreten dieser Bestimmung verwirklicht worden wären. Der Erblasser sei aufgrund der Vermietung der Räumlichkeiten im Jahr 2007 zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG über die gegenständlichen Räumlichkeiten nicht Verfügungsberechtigt gewesen. Auch eine neue, aktive Erlaubnis von Seiten des Erblassers nach Inkrafttreten der besagten Bestimmung sei nicht erfolgt. Weiter würde das Mietverhältnis dem Kündigungsschutz des MRG unterliegen; der Erblasser hätte daher keine Möglichkeit gehabt, etwa durch Kündigung des Mietverhältnisses, die Durchführung weiterer Ausspielungen zu verhindern bzw seine Haftung einzuschränken. Zudem sei die Bestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG verfassungswidrig bzw von der belangten Behörde verfassungswidrig interpretiert worden, da eine verfassungskonforme Interpretation

der Bestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG eine Haftung des Vermieters ausschließen würde. Eine Haftung für Abgabenschulden anderer sei gem Art 7 B-VG nur dann zu rechtfertigen, wenn der Haftende das Risiko einer Nichtentrichtung von Abgaben durch den Abgabenschuldner beherrschen könne. Dem Vermieter sei es aber rechtlich nicht möglich gewesen, durch eine entsprechende Vertragsgestaltung eine Haftung zu vermeiden.

Von Seiten der beschwerdeführenden Partei wurde das Unterbleiben Beschwerdeentscheidung und die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

In Beantwortung eines von Seiten des Bundesfinanzgerichts ausgesendeten Vorhalts gab die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen noch nachfolgende Umstände bekannt:

- Das Verlassenschaftsverfahren nach ****A**** sei wegen der ungeklärten Haftungsfrage nach wie vor am laufen und ****E**** nach wie vor bestellte Verlassenschaftskuratorin.
- Zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichts, dass laut Beschwerdeschrift das Mietrechtsgesetz (MRG) auf den gegenständlichen Mietvertrag zur Anwendung gelangen würde, laut Mietvertrag dies hingegen nicht der Fall zu sein scheine, zumal sich ausdrücklich anführt finde, dass sich der Mietgegenstand in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständig vermietbaren Mietobjekten befinde, weshalb nach § 1 Abs 2 Z 5 MRG die Bestimmungen des MRG nicht zur Anwendung gelangen würden, wurde zu Protokoll gegeben: Im gegenständlichen Objekt seien zumindest eine vermietbare Einheit im Erdgeschoss und zwei vermietbare Einheiten im Obergeschoss vorhanden. In Wahrheit lägen aber unter Zugrundelegung der Judikatur des Obersten Gerichtshofs wesentlich mehr theoretisch einzelvermietbare Flächen vor. Daraus ergebe sich, dass die zwingenden Kündigungsbeschränkungen des MRG auf das Mietverhältnis mit der ***X*** Anwendung gefunden hätten. Die rechtlich völlig falsche Formulierung im Mietvertrag, dass zwingenden Bestimmungen des MRG keine Anwendung fänden, bedürfe keiner näheren Erläuterung. Entsprechende Pläne des Objekts, die das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei bekräftigen, wurden vorgelegt.
- Bei der in Rede stehenden Liegenschaft handle es sich um ein Geschäftshaus in dem früher ein Lebensmittelmarkt und im Obergeschoss das Stadtarchiv der Stadt Salzburg und ein Büro untergebracht worden seien, bevor es an die ***X*** und an die Caritas vermietet worden sei.
- Das gegenständliche Mietverhältnis mit der ***X*** wurde aufgrund der Nichtbezahlung des Mietzinses zum 30.6.2018 aufgelöst. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (Jänner 2011 bis Juni 2015) sei die Miete jedoch stets entrichtet worden. Eine Neuvermietung der in Rede stehenden Flächen sei bis jetzt nicht erfolgt. Da zwischen der Verlassenschaft und der seinerzeitigen Mieterin mehrere Prozesse anhängig seien (Nichtbezahlung des Mietzinses; Devastierung der Räumlichkeiten beim Auszug) bedürfe es keiner weiteren Erklärung, dass eine weitere Vermietung an irgendjemanden, der ein Naheverhältnis zur vormaligen Mieterin habe, niemals erfolgen werde. Unabhängig davon wisse der steuerliche Vertreter aber aus anderem Zusammenhang, dass die ***Y***-Gruppe („***Z***-Gruppe“) ihre Aktivitäten jedenfalls in Salzburg zur Gänze eingestellt habe.
- Der gegenständlich vereinnahmte Mietzins sei in keiner Weise vom Umsatz oder Gewinn bzw geschäftlichem Verlauf der Gesellschaften ***Y*** oder ***X*** abhängig gewesen. Es bestanden keinerlei erfolgsabhängige Mietkomponenten.

- Zwischen dem Vermieter und den Gesellschaften *X* und *Y* habe niemals ein Naheverhältnis bestanden. Die mietrechtlichen Angelegenheiten seien von der vom Vermieter bestellten Hausverwaltung Firma Gerlich betreut worden. Daher habe der Vermieter bis zu seiner Haftungsinanspruchnahme zur Mieterin überhaupt keinen Kontakt gehabt.
- Der Vermieter habe erstmals durch das Auskunftersuchen vom 12.8.2016 davon erfahren, dass es eine gesetzliche Bestimmung gebe, nach der eine Haftung des Vermieters bestehen könne. Er sei dabei aus allen Wolken gefallen. Die gesetzliche Regelung sei damals praktisch niemandem bekannt gewesen. Auch der steuerliche Vertreter habe diese Bestimmung nicht gekannt und habe mehrere Mandanten, die an Betreiber von Glücksspielen Objekte vermietet hatten, auf diesen Umstand hingewiesen, wobei keiner von ihnen diese rechtliche Situation gekannt habe.
- Der Erblasser sei im beschwerdegegenständlichen Zeitraum aufgrund seines Alters nur mehr in sehr geringem Umfang geschäftlich tätig gewesen und zwar als Geschäftsführer seines Unternehmens, der Prime Produkte Vertriebs GmbH, die sich mit dem Vertrieb von Gesundheitsprodukten beschäftigte.
- Man habe aus den Medien entnehmen können, dass die aus dem Firmenimperium des Herrn *Z* stammenden Gesellschaften insgesamt Abgabenverbindlichkeiten aus dem Betrieb der Poker Casinos von circa EUR 400 Mio oder gar mehr gehabt hätten. Es sei daher völlig unerklärlich, warum nicht lange vor Inanspruchnahme von Vermietern seitens der Finanzbehörden Sicherstellungsmaßnahmen zur Sicherung der Abgabenforderungen erfolgt seien. Die *X* habe bis vor kurzer Zeit ihre Tätigkeit weiterhin uneingeschränkt ausüben können. Dass vor diesem Hintergrund im bekämpften Haftungsbescheid behauptet werde, es gäbe keine weiteren Haftenden, sei völlig unerklärlich.

Schließlich wurde von Seiten der Beschwerdeführerin die Rücknahme der Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat erklärt.

Von Seiten der belangten Behörde wurde in Beantwortung des vom Bundesfinanzgericht ausgesendeten Vorhalts folgendes ausgeführt:

- Eine vorzeitige Auflösung des Bestandvertrags durch den Erblasser wäre nur bei einem im Vertrag festgehaltenen Kündigungsgrund möglich gewesen. Für die in § 59 Abs 4 GSpG normierte Haftungsbestimmung sei dieser Umstand nicht von Bedeutung; in Punkt 3. des Mietvertrags sei festgehalten, dass die Bestandgabe an die *X* zum legalen Betrieb eines Kartenkasinos, eines Wettbüros, zur Aufstellung und dem legalen Betrieb von Spielautomaten und zum Betrieb eines Café- und Restaurantbetriebs erfolge. In Punkt 10. des Vertrags erteile der Erblasser seine Zustimmung, dass die *Y* von der Mieterin mit der Durchführung des Kartencasinobetriebs beauftragt wird. Der Erblasser hätte daher auf die Dauer des Bestehens des Mietverhältnisses seine Erlaubnis erteilt, dass in den von ihm in Bestand gegebenen Räumlichkeiten von der *Y* Ausspielungen iSd § 2 Abs 1 GSpG durchgeführt werden. Der Umstand, dass der Mietvertrag nach Einführung der Haftungsbestimmung zum 1.1.2011 auf Grund des drohenden Haftungstatbestands nicht gekündigt werden konnte, hätte für die Verwirklichung des Haftungstatbestands keine Auswirkung. Da die Zustimmung bereits im Zuge

des Abschlusses des Bestandvertrags erteilt worden sei, seien die Ausspielungen auch nach dem 1.1.2011 mit Erlaubnis des Erblassers durchgeführt worden.

- Es werde auch von Seiten der belangten Behörde davon ausgegangen, dass die Miete nicht vom Umsatz oder Ertrag bzw geschäftlichen Verlauf der *Y* oder *X* abhängig gewesen sei oder es irgendeine Art von erfolgsabhängiger Mietkomponente gegeben hätte. Auch werde nicht in Zweifel gezogen, dass der Erblasser oder Unternehmen, an denen er beteiligt war, in keiner Weise in einem Naheverhältnis zu den Gesellschaften *Y* oder *X* gestanden seien.
- Tatsache sei, dass ein unmittelbares Naheverhältnis zwischen den Gesellschaften *X* und *Y* bzw ihren Gesellschaftern in der Form bestand, dass laut Firmenbuchauszug die *Y* im Zeitraum 06/2013 bis 06/2018 an der *X* beteiligt und Herr *Z* Geschäftsführer beider Gesellschaften gewesen sei.
- Aufgrund des Naheverhältnisses der beiden Gesellschaften könne davon ausgegangen werden, dass die Pokerveranstaltungen mit Erlaubnis der *X* durchgeführt wurden.
- Die Glücksspielabgaben seien zwar durch die *Y* offengelegt worden, jedoch wurden gegen die Abgabenbescheide regelmäßig Beschwerden (Berufungen) erhoben bzw die Vorlage an das BFG (UFS) beantragt und gleichzeitig die Aussetzung der Einhebung begehrt, weshalb Einbringungsmaßnahmen nicht gesetzt hätten werden können. Nach Ergehen der Rechtsmittelentscheidungen hätten sich die Einbringungsmaßnahmen als erfolglos erwiesen, weil bereits am ***2016 das Konkursverfahren über das Vermögen der *Y* eröffnet worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Beschwerdeführende Partei ist die **BF**, vertreten durch die erbliche Nichte **E**. Der Erblasser **A** bzw seit seinem Ableben die Verlassenschaft ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ 295, Grundbuch 56501 Aigen I mit der Grundstücksadresse **Adr**. Auf der Liegenschaft befindet sich ein Gebäude mit mehreren vermietbaren Objekten bzw einzelvermietbaren Flächen.

Mit Mietvertrag vom 30.10.2007, abgeschlossen zwischen dem Erblasser als Vermieter und der „**X** in Gründung“ (in der Folge *X*) als Mieterin, wurden Geschäftsräumlichkeiten mit einem annähernden Flächenausmaß von 844m² im Erdgeschoss und rund 150m² im ersten Obergeschoss an die *X* vermietet. Die *X* stand weder mit dem Vermieter, noch mit anderen Mietern an der Liegenschaft in einem Naheverhältnis.

Das betreffende Hauptmietverhältnis begann am 1.11.2007, lief über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum (Jänner 2011 bis Juni 2015) hinweg und endete erst aufgrund der Nichtbezahlung des Mietzinses mit 30.6.2018. Der monatliche Mietzins betrug im November 2007 zunächst EUR 8.000,00 netto und belief sich im Juni 2015 auf EUR 9.289,66 netto.

Nach den Bestimmungen des schriftlichen Mietvertrags durfte der Mietgegenstand ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar nur zum legalen Betrieb eines Kartenkasinos,

eines Wettbüros, zur Aufstellung und dem legalen Betrieb von Spielautomaten und zum Betrieb eines Café- und Restaurantbetriebs verwendet werden. Bereits im Mietvertrag erteilte der Vermieter seine Zustimmung, dass die „*Y* ****“ (in der Folge *Y*) von der Mieterin mit der Durchführung eines Kartencasinobetriebs beauftragt werde, wobei die Beauftragung ohne Übertragung von Mietrechten erfolgen sollte.

Dementsprechend führte die Mieterin *X* in den Räumlichkeiten von Anfang an und über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum hinweg einen Gastronomiebetrieb. Die *Y* führte für die *X* in den Räumlichkeiten einen Casinobetrieb (Pokercasino) und veranstaltete dabei Poker-Cashgames und Poker Turniere. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten wurden nicht vorgenommen.

Die beiden Gesellschaften *X* und *Y* standen miteinander in einem klaren Naheverhältnis. Beide Gesellschaften wurden vom selben Geschäftsführer, *Z*, geleitet und selbständig vertreten, beide Gesellschaften verfügten über eine selbe Gesellschafterin (CRISTALL Holding GmbH) und gehören zur „*Z*-Gruppe“. Von Juni 2013 über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum hinweg war die *Y* auch Gesellschafterin der *X*. Betreffend das Vertragsverhältnis zwischen der *X* und der *Y* im Zusammenhang mit den Ausspielungen am gegenständlichen Standort kann festgestellt werden, dass kein Untermietverhältnis von der *X* an die *Y* vorlag. Die *X* erhielt jedoch etwa aufgrund ihrer zumindest zeitweisen Stellung als echte stille Gesellschafterin an der *Y* Gewinnanteile von dieser zugewiesen.

Die beschwerdeführende Partei (bzw der Erblasser) war in keiner Weise am Betrieb bzw an der Veranstaltung der Pokerspiele involviert und auch nicht am Umsatz oder geschäftlichen Erfolg der beiden Gesellschaften in irgendeiner Weise beteiligt. Außer aufgrund des bezeichneten Vertragsverhältnisses lag keine andere Art von Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin (bzw dem Erblasser) und der *X* bzw der *Y* vor. Es liegen auch keine Umstände vor, die darauf hindeuten, dass der Mietzins, der sich jedenfalls völlig unabhängig vom Umsatz oder wirtschaftlichen Erfolg bzw von der Geschäftstätigkeit der *Y* bzw *X* gestaltete, nicht fremdüblich war.

Das Mietverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Partei und der *X* wurde vertraglich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Bereits im Mietvertrag erklärte der Vermieter einen Kündigungsverzicht für die Dauer der ersten zehn Bestandsjahre. Aufgrund dieses Kündigungsverzichts konnte der Vertrag von der beschwerdeführenden Partei grundsätzlich bis zum 31.10.2017 (und daher auch während des gesamten beschwerdegegenständlich relevanten Zeitraums von Jänner 2011 bis Juni 2015) nicht aufgelöst werden. Vom Vermieter hätte das Mietverhältnis nur dann mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden können, wenn die Mieterin mit den Zahlungsverpflichtungen aus dem Vertrag trotz Setzung einer angemessenen Nachfrist mittels eingeschriebenen Briefs bis zum nächsten Mietzinszahlungstermin im Rückstand geblieben wäre, sie vom Mietobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch gemacht hätte, das Mietobjekt nicht für den vereinbarten Zweck genutzt hätte oder den vereinbarten Mietzins

unberechtigt einseitig herabgesetzt hätte. Festzustellen ist, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (von Jänner 2011 bis Juni 2015) hinweg weder einer der vertraglich angeführten Gründe, noch ein Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs 2 MRG oder des § 1118 ABGB vorgelegen war.

Es ergibt sich, dass dem Erblasser als Vermieter über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum hinweg hinsichtlich des Geschäftsverlaufs der beiden Gesellschaften *X* und *Y* bzw hinsichtlich der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen in keiner Weise Einfluss- oder Kontrollmöglichkeiten zukamen. Er hatte keine Möglichkeit, auf ihre Geschäftstätigkeit einzuwirken, Bewilligungen zu erteilen oder die Einhaltung behördlicher Auflagen zu überwachen. Weder stand ihm die Berechtigung, noch die Verpflichtung zu, die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaften zu überprüfen bzw durchzusetzen. Er befand sich derart nicht in der Lage, das Risiko von Abgabenausfällen zu kontrollieren und gegebenenfalls darauf einzuwirken.

Glaubhaft war es den handelnden Personen auf Seiten der beschwerdeführenden Partei zumindest bis Ende des beschwerderelevanten Zeitraums im Juni 2015 nicht bekannt, dass offene Abgabenschuldigkeiten der *Y* bestanden haben.

Laut angefochtenem Haftungsbescheid vom 24.10.2019 wurde die beschwerdeführende Partei für aushaftende Abgabenschuldigkeiten (Glücksspielabgaben) der *Y* in Höhe von EUR 2.657.563,65 (dies entspricht 10% der über die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 am gegenständlichen Standort angelaufenen Abgabenschulden der *Y* von gesamt EUR 26.575.636,46) in Anspruch genommen.

Die belangte Behörde setzte zuvor gegen die *Y* zahlreiche Handlungen zur Durchsetzung des Abgabeanpruchs. Die Grundlagen für die Glücksspielabgaben wurden zwar durch die *Y* offengelegt, jedoch wurde gegen die Abgabenbescheide regelmäßig Beschwerde (bzw Berufung) erhoben bzw die Vorlage an das BFG (bzw an den UFS) beantragt und gleichzeitig die Aussetzung der Einhebung begehrt. Am **2016 wurde vor dem Handelsgericht Wien das Konkursverfahren über das Vermögen der *Y* eröffnet (Gz 28 S 12/16 t); bis dato wurde der Konkurs noch nicht aufgehoben.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem oben angeführten Verfahrensgang, insbesondere aus den bezeichneten Schriftsätzen, aus den eingegangenen Vorhaltsbeantwortungen beider Parteien, aus dem vorliegenden Objektplan der Liegenschaft sowie aus einer vorgelegten Gutachtensergänzung vom 17.6.2020, verfasst von ****C****, allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige, zu einem anhängigen Zivilverfahren (23C 183/18w, Bezirksgericht Salzburg) zwischen der beschwerdeführenden Partei als Klägerin und der ***X*** als beklagte Partei. Weiter wurden Einsichten in das Firmenbuch und in FinanzOnline vorgenommen. Die Feststellungen können als unstrittig betrachtet werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

Mit gegenständlich angefochtenem Haftungsbescheid, datiert mit 24.10.2019, wurde die beschwerdeführende Partei von der belangten Behörde auf der Basis von § 59 Abs 4 lit a des Glücksspielgesetzes (GSpG) zur Haftung für offene Abgabenschuldigkeiten der ***Y*** betreffend die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 herangezogen. Im Rahmen einer vorgenommenen Ermessensübung wurde die Haftungsinanspruchnahme von der belangten Behörde auf 10% der gesamten aushaftenden Glücksspielabgaben beschränkt (10% von EUR 26.575.636,46 = EUR 2.657.563,65).

Von der beschwerdeführenden Partei wurde (nur) der bezeichnete Haftungsbescheid angefochten, nicht hingegen nach § 248 der Bundesabgabenordnung (BAO) der zugrundeliegende Abgabenanspruch. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei könne aus Norm des § 59 Abs 4 GSpG keine Haftung für sie, als bloße Vermieterin abgeleitet werden.

Zur Haftungsbestimmung des § 59 Abs 4 Glücksspielgesetz

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

Entsprechend obiger Feststellungen wurden vom Erblasser als Vermieter an die ***X*** Räumlichkeiten vermietet, in denen die ***Y*** von Anfang an Poker-Cashgames und Poker Turniere durchführte. Während es sich in früheren Jahren in rechtlicher Hinsicht noch als ungeklärt darstellte, ob es sich bei Poker um ein Glücksspiel handelt, bzw sich sogar bis etwa in das Jahr 2017 diverse diesbezügliche Rechtsfragen als strittig erwiesen, kann mittlerweile von einer gesicherten höchstgerichtlichen Rechtsprechung ausgegangen werden, dass es sich bei

den von der *Y* ab dem Jahr 2011 veranstalteten Ausspielungen um solche iSd § 2 GSpG handelt, die gemäß § 57 GSpG der Glücksspielabgabe unterliegen (vgl etwa VfGH 21.9.2012, B 1357/11-16; 8.6.2017, E 1330/2016-13, E 1756/2016; 26.2.2018, E 3862/2017, E 3452/2017 und E 3860/2017; sowie VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; 27.3.2018, Ro 2017/17/0025; 21.1.2019, Ra 2018/17/0150; 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 und 0008; 26.03.2019, Ro 2019/17/0003).

Aufgrund der Uneinbringlichkeit der Glücksspielabgaben bei der *Y* zog die belangte Behörde die beschwerdeführende Partei – die Verlassenschaft nach dem am 16.12.2018 verstorbenen Erblasser – zur Haftung für die offenen Glücksspielabgaben für die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 heran (im Rahmen der vorgenommenen Ermessensausübung auf 10% der aushaftenden Abgaben beschränkt). Die Behörde bezog sich dabei auf die Haftungsbestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG, nach der derjenige für die korrekte Entrichtung der Glücksspielabgaben zur ungeteilten Hand haftet, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt.

§ 59 Abs 4 lit a GSpG in der gemäß § 60 Abs 22 GSpG seit dem 1.1.2011 anwendbaren Fassung BGBl I 54/2010 lautet:

Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

a) derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt;

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird diesbezüglich zunächst darauf hingewiesen, dass bei der Auslegung von Verwaltungsgesetzen aufgrund des Legalitätsprinzips nach Art 18 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) vorrangig eine Wortlautinterpretation (bzw Wortinterpretation oder wörtliche Auslegung) vorzunehmen ist (vgl etwa VwGH 30.9.2020, Ro 2020/01/0013; 27.6.2019, Ro 2018/15/0020; 10.9.2020, Ro 2020/15/0016). Es hat dabei eine Orientierung am Sprachgebrauch der Allgemeinheit oder an jenem des Gesetzgebers zu erfolgen. Grundsätzlich ist somit zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bzw dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Es müssen dabei die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses im Vordergrund stehen, nicht hingegen ein subjektives Verständnis der einzelnen Beteiligten.

Nach dem Wortlaut des § 59 Abs 4 lit a GSpG trifft denjenigen die Haftung für die korrekte Entrichtung der Abgaben, der die Durchführung einer Ausspielung „*in seinem Verfügungsbereich erlaubt*“. Nach allgemeinem Sprachgebrauch wird es sich beim eigenen Verfügungsbereich um jenen Bereich handeln, den man selbständig nutzen kann, etwa um dem eigenen Wohnbedürfnis, seinen geschäftlichen Interessen oder gewerblichen Tätigkeiten nachzukommen. Unter „*erlauben*“ versteht man im allgemeinen Sprachgebrauch, jemandem zu etwas die Zustimmung zu erteilen bzw etwas zu gestatten.

Ein Mieter kann – sofern er sich innerhalb der Grenzen des Vertrags bzw der Verkehrssitten bewegt – in angemieteten Gastronomieräumlichkeiten einem Dritten etwa die Erlaubnis erteilen, Infomaterial aufzulegen, Lesungen oder Konzerte zu veranstalten, Automaten aufzustellen oder aber auch Ausspielungen zu veranstalten. Es wird allgemein weder erforderlich, noch üblich bzw gar nicht möglich sein, dass ein Vermieter seinem Mieter derartige Handlungen erlaubt. Es handelt sich nämlich insoweit nicht um Handlungen, die den Verfügungsbereich des Vermieters betreffen, als er dafür auch keine Erlaubnis erteilen kann.

Während der Vermieter Sachbesitzer des von ihm vermieteten Objekts bleibt, kommt dem Mieter der Rechtsbesitz zu, der sich auf den vertragsgemäßen bzw auf den im Umfang der Verkehrssitte liegenden Gebrauch am Mietobjekt erstreckt (vgl MietSlg 36.014). Dem Mieter steht es zu, das Mietobjekt somit konkludent in orts- und verkehrsüblicher Weise zu nutzen, wobei im Inneren des Bestandobjekts sogar ein großzügigerer Maßstab gilt, als für allgemeine Teile (MietSlg 69.014). Der Sachbesitz des Vermieters reicht nur so weit, als er nicht durch den Rechtsbesitz des Mieters eingeschränkt wird. Der Rechtsbesitz geht in diesem Sinne dem Sachbesitz vor (vgl *Kodek in Fasching/Konecny*³ III/2 § 454 ZPO Rz 33).

Ein Mieter von Geschäftsräumlichkeiten übt seine gewerbliche Tätigkeit somit in seinem eigenen Verfügungsbereich und nicht in jenem seines Vermieters aus. Der Mieter kann sich als Rechtsbesitzer mittels Besitzstörungsklage nach § 339 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) gegen Eingriffe zur Wehr setzen und selbst den Vermieter dazu zwingen, Störungen zu unterlassen. Hingegen kann sich der Vermieter gegen Handlungen des Mieters, die sich im vertragsmäßigen und der Verkehrssitte entsprechenden Gebrauch des Mietobjektes bewegen, keine Abhilfe verschaffen. Er ist hinsichtlich des Mietobjekts insoweit nicht verfassungsberechtigt, als er einem Dritten oder dem Mieter selbst die Erlaubnis erteilen könnte, im Mietobjekt Ausspielungen zu veranstalten. Ganz im Gegenteil hat der Vermieter entsprechende Handlungen seines Mieters zu dulden und ist im Rahmen seiner vertraglichen Schutz- und Sorgfaltspflichten sogar verpflichtet, den Mieter in der Ausübung seines Rechtsbesitzes gegen Dritte zu schützen. Er kann sich bloß dann zur Wehr setzen, wenn das Mietobjekt über den vertragsgemäßen oder der Verkehrssitte entsprechenden Umfang hinaus benutzt werden würde.

Im beschwerdegegenständlichen Fall kam der *X* als Mieterin der Rechtsbesitz und die damit einhergehende entsprechende Verfügungsgewalt über die Räumlichkeiten zu. Die Nutzung des Mietobjekts erfolgte durch die Mieterin im vertragsgemäßen bzw innerhalb des durch die Verkehrssitte abgesteckten Rahmens. Selbst wenn vertraglich nicht explizit die Nutzung ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar nur als Casinobetrieb mit integriertem Gastronomiebetrieb festgeschrieben worden wäre, wäre die Nutzung durch die Veranstaltung von legalen Ausspielungen nicht über den der Verkehrssitte entsprechenden Umfang hinaus erfolgt. Die Mieterin *X* erlaubte somit in ihrem eigenen Verfügungsbereich der *Y* die Durchführung von Ausspielungen. Es handelte sich bei den Räumlichkeiten hinsichtlich der durchgeführten Ausspielungen somit nicht um den in § 59 Abs 4 lit a GSpG benannten

Verfügungsbereich des Vermieters, weshalb dieser auch keine diesbezügliche Erlaubnis zur Durchführung von Ausspielungen in seinem Verfügungsbereich gewähren konnte; er hatte als bloßer Sachbesitzer vielmehr den zulässigen Gebrauch des Mietobjekts durch die *X* bzw *Y* zu dulden.

Darüber hinaus lässt auch der im Gesetz verwendete Terminus „*Erlauben*“, insbesondere im gegebenen Kontext (bzw im systematischen Zusammenhang) mit Ausspielungen, nicht darauf schließen, dass die gegenständliche Norm den Vermieter einer Liegenschaft ansprechen will. Nach *Beiser* (Haften Vermieter für Glücksspielabgaben der Mieter? taxlex 2018, 87) erstreckt sich die Erlaubnis eines Vermieters grundsätzlich bloß allgemein auf die Benutzung der vermieteten Räumlichkeiten im Rahmen der vom Gesetz erlaubten Zwecke und unter Einhaltung der behördlichen Auflagen. In diesem Sinne erlaubt ein Vermieter nicht die Durchführung von Ausspielungen, er duldet sie allenfalls bloß. Eine diesbezügliche Erlaubnis kann daher nur durch die zuständige Behörde erteilt worden sein.

Dass im vorliegenden Fall das Mietobjekt „*ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar zum legalen Betrieb eines Kartenkasinos, eines Wettbüros, zur Aufstellung und dem legalen Betrieb von Spielautomaten und zum Betrieb eines Café- und Restaurantbetriebs*“ verwendet werden durfte, ändert daran nichts. Der *Y* wurde die Erlaubnis zur Durchführung von Ausspielungen von Seiten der Gewerbebehörde erteilt, die Mieterin gestattete die Durchführung der Ausspielungen in ihrem Verfügungsbereich, vom Vermieter wurde die Tätigkeit geduldet.

Mangels Durchführung von Ausspielungen im diesbezüglichen Verfügungsbereich der beschwerdeführenden Partei und der damit einhergehenden Unmöglichkeit, die tatbestandsmäßige Erlaubnis zu erteilen, kann die Norm des § 59 Abs 4 GSpG nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall zumindest hinsichtlich des laufenden Mietverhältnisses keine Haftung für die beschwerdeführende Partei begründen (vgl dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen von *Beiser*, taxlex 2018, 87; *ders*, Der Rechtsschutz gegen gesetzes-, verfassungs- oder unionsrechtswidrige Abgaben - Anträge auf Normprüfung zur Aufhebung oder Auslegung nach höherrangigem Recht? ÖStZ 2020/590, 453, denen sich das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen anschließt).

Erlaubniserteilung im Zuge des Abschlusses des Mietvertrags?

Nach Ansicht der belangten Behörde hätte die beschwerdeführende Partei der *Y* die Erlaubnis zur Durchführung der Ausspielungen – wenn schon nicht während des laufenden Mietverhältnisses – jedenfalls jedoch insgesamt zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags erteilt, zumal sich vertraglich ausdrücklich festgeschrieben findet, dass in den Bestand gegebenen Räumlichkeiten von der *Y* Ausspielungen durchgeführt würden. Der Umstand, dass der Mietvertrag nach Einführung der Haftungsbestimmung zum 1.1.2011 auf Grund des drohenden Haftungstatbestands nicht gekündigt werden konnte, hätte für die Verwirklichung des Haftungstatbestands keine Auswirkung. Da die Zustimmung bereits im Zuge

des Abschlusses des Bestandvertrags im Oktober 2007 erteilt worden sei, seien die Ausspielungen auch nach dem 1.1.2011 im Sinne des § 59 Abs 4 GSpG mit Erlaubnis des Erblassers durchgeführt worden.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird dieser Ansicht zunächst damit entgegengetreten, dass der Wortlaut „*in seinem Verfügungsbereich erlaubt*“ dem allgemeinen Sprachgebrauch nach auf einen Zeitraumbezug schließen lässt, und zwar in dem Sinne, als ein diesbezügliches Erteilen einer Erlaubnis zur Durchführung von Ausspielungen eher einen Bezug auf konkrete Zeiträume und weniger auf einen einzelnen Zeitpunkt indiziert. Insbesondere wird dies (im Sinne einer systematischen Auslegung) im gegebenen Kontext von Ausspielungen gelten, zumal sich das Glücksspielgesetz gemäß § 59 Abs 3 jeweils auf die Abgabe des bestimmten Zeitraums (und zwar eines Kalendermonats) bezieht und wohl auch die Haftung nach § 59 Abs 4 GSpG jeweils auf Abgaben des jeweiligen Monats abstellt. Der Terminus „*Erlaubnis in seinem Verfügungsbereich*“ wird somit auch in dem Sinne ausgelegt werden müssen, dass jeweils auf den Zeitraum eines Kalendermonats abgestellt wird. Dies unterstreicht auch der Umstand, dass der Wortlaut des § 59 Abs 4 GSpG von „*Ausspielung*“ spricht, also den Singular verwendet – es finden demnach Monat für Monat immer wieder neue Ausspielungen statt; entsprechend dieser Auslegung, würde jeweils von neuem eine neue entsprechende Erlaubnis zur Durchführung im eigenen Verfügungsbereich erteilt werden müssen. Wie bereits ausgeführt, wäre es einem Vermieter im Zuge eines laufenden Mietverhältnisses jedoch verwehrt, eine derartige Erlaubnis zu erteilen.

Hingegen deutet der Wortlaut der Norm dem allgemeinen Sprachgebrauch nach kaum auf eine Zeitpunktbezogenheit in dem Sinne hin, dass sich die Einräumung der entsprechenden Erlaubnis auf den konkreten Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags bezieht und damit ein für alle Mal (bzw bis zur Möglichkeit der Auflösung des Mietverhältnisses) erteilt werden würde. Ein diesbezügliches Abstellen nur auf diesen Zeitpunkt würde darüber hinaus die Haftung unsachlich erweitern und die Kausalität ausufern lassen.

Betreffend das Verhältnis zwischen Vermieter und Mieter adressiert die Norm des § 59 Abs 4 GSpG somit eher den Mieter. Erlaubt dieser einem Dritten (wie gegenständlich etwa der *Y*) Ausspielungen in seinem Verfügungsbereich (somit in seinen angemieteten Räumlichkeiten), könnte eine entsprechende Haftung des Mieters schlagend werden.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich somit, dass ein bloßer Vermieter grundsätzlich nicht unter den Wortlaut des § 59 Abs 4 lit a GSpG subsumierbar ist. Wollte der Gesetzgeber den Vermieter zur Haftung verpflichten, hätte er ihn wohl (zumindest demonstrativ) ausdrücklich im Wortlaut auch benannt.

Darauf hinzuweisen bleibt schließlich noch, dass die beschwerdeführende Partei im Übrigen das Mietverhältnis aufgrund des eingeräumten zehnjährigen Kündigungsverzichts und des Nicht-Eintretens von vertraglichen eingeräumten Gründen innerhalb des beschwerdegegenständlichen Zeitraums auch nicht auflösen hätte können.

Abschluss des Mietvertrags vor Inkrafttreten der Haftungsbestimmung des § 59 Abs 4 GSpG

Schließlich bleibt darauf hinzuweisen, dass der gegenständliche Mietvertrag bereits am 30.10.2007 abgeschlossen wurde, somit weit vor Inkrafttreten der Haftungsbestimmung des § 59 Abs 4 GSpG idF BGBl I 54/2010 zum 1.1.2011 (vgl § 60 Abs 22 GSpG). Im Jahr 2007 sowie im gesamten Zeitraum vor dem 1.1.2011 existierte keine vergleichbare Haftungsvorschrift.

Darüber hinaus ist auch darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses im Jahr 2007 generell noch keine geklärte Rechtslage vorlag, ob es sich bei Poker überhaupt um ein Glücksspiel handelt und daher entsprechende Abgaben anfallen (oder ob Poker ausschließlich dem Gewerberecht unterliegt). Wie oben ausgeführt, können erst etwa seit dem Jahr 2017 alle diesbezüglichen Fragen als endgültig geklärt angesehen werden (vgl insbesondere VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Auch diese Umstände sprechen gegen eine auf § 59 Abs 4 GSpG basierende, rechtmäßige Haftungsheranziehung der beschwerdeführenden Partei. (Selbst, wenn man dennoch eine Haftung dem Grund nach bejahen würde, müsste im Zuge der bei einer Haftungsinanspruchnahme vorzunehmenden Ermessensausübung im gegenständlichen Fall der Haftungsbetrag auf Null herabgesetzt werden.)

Weitere Auslegungsmethoden

Wie ausgeführt, lässt sich bei Anwendung der Wortlautinterpretation bzw der systematischen Interpretation im beschwerdegegenständlichen Fall kaum die Deutung tragen, dass durch die Vorschrift des § 59 Abs 4 GSpG der bloße Vermieter von Räumlichkeiten zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der *Y* herangezogen werden kann. Insbesondere muss das – wie erwähnt – im beschwerdegegenständlichen Fall gelten, zumal der zugrundeliegende Mietvertrag vor dem Inkrafttreten der Haftungsbestimmung zum 1.1.2011 abgeschlossen wurde. Würde man dennoch von einem Zweifelsfall ausgehen, führt die Heranziehung weiterer Auslegungsmethoden zu einer entsprechenden Bestätigung.

Zunächst ist dabei darauf hinzuweisen, dass eine historische Auslegung durch Rückgriff auf die Gesetzesmaterialien (vgl VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016, wonach die Erläuterungen zur Regierungsvorlage im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten können) die vom Bundesfinanzgericht getroffene Beurteilung weder stützt, noch widerlegt. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 59 Abs 4 GSpG in der seit dem 1.1.2011 anwendbaren Fassung BGBl I 54/2010 (ErlRV 658 BlgNR XXIV. GP 9) lauten:

„In § 59 sind die Entstehung der Steuerschuld, der Abgabenschuldner, die Bestimmungen zur Selbstbemessungsabgabe und zur Haftung geregelt und bewertungsrechtliche Bestimmungen enthalten.“

Eine Absicht des Gesetzgebers, einen bloßen Vermieter für die Abgabenschuldigkeiten seines Mieters haftbar zu machen, kann daraus jedenfalls nicht abgeleitet werden.

Hingegen ist bei Zweifelsfällen bzw mehreren möglichen Auslegungsvarianten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gemäß dem Gesichtspunkt der verfassungskonformen Interpretation jene Auslegung zu wählen, die eine Norm nicht als verfassungswidrig erscheinen lässt (vgl etwa VfGH 18.6.2020, Ro 2020/01/0006; 26.4.2006, 2005/12/0251; 27.5.1999, 98/15/0100). Innerhalb der Grenzen des Wortlauts ist eine Norm somit im Zweifel so zu verstehen, dass sie nicht fehlerhaft ist, somit also dem übergeordneten Recht nicht widerspricht. Einfache Gesetze sind demnach möglichst so auszulegen, dass sie sich in die Verfassungsordnung einfügen (VwGH 9.11.1994, 94/13/0184; 27.1.2010, 2009/16/0087).

Konkret ist § 59 Abs 4 GSpG als einfachgesetzliche Norm daher nicht so zu interpretieren, dass die Bestimmung mit der Verfassung in Widerspruch steht, sondern sich innerhalb der verfassungsrechtlichen Vorgaben bewegt. Das Bundesfinanzgericht folgt diesbezüglich im Wesentlichen den Ausführungen in den Beiträgen von *Beiser* (taxlex 2018, 87 und ÖStZ 2020/590, 453).

Aus dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG, an den der Gesetzgeber unbestritten gebunden ist (vgl etwa VfGH 9.3.2016, G 606/2015 ua), entwickelte der Verfassungsgerichtshof etwa ab den 70er Jahren des letzten Jahrhunderts ein allgemeines Sachlichkeitsgebot (vgl zum Übergang etwa VfGH 10.5.1971, A 12/70). In beschwerdegegenständlich relevanter Hinsicht folgt aus diesem, dass sich eine Haftung nur bei Vorliegen eines sachlichen Grunds als gerechtfertigt erweist. Eine sachlich nicht begründete Behandlung eines Sachverhalts würde sich hingegen als willkürliche Verschiedenbehandlung erweisen und ist derart zu vermeiden.

Wird jemand durch eine Regelung dazu verhalten, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, also für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussphäre liegen, erweist sich diese Regelung als unsachlich (vgl VfGH 5.12.1988, G 82/88; G83/88; G85/88; G86/88; G87/88; G88/88; G90/88; G207/88). Es ist nach der haftungsrechtlichen Judikatur des Verfassungsgerichtshofs somit unsachlich, wenn jemand für etwas einstehen soll, womit ihn nichts verbindet (vgl VfGH 30.6.1966, G 6/66; 15.3.2000, G 141/99). Es darf daher niemand aus Gründen belangt werden, die er nicht beeinflussen kann (vgl VfGH 15.3.2000, G 141/99), bzw verstößt es allgemein gegen den Gleichheitssatz, wenn eine Vorschrift jemanden in eine ausweglose Situation bringt (vgl dazu *Gunacker-Slawitsch*, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren [2020] 57). Dies gilt auch für jene Fälle, in denen der Gesetzgeber die Pflicht zur Entrichtung einer Abgabe einer vom Steuerschuldner verschiedenen Person auferlegt (vgl VfGH 15.3.2000, G 141/99 ua; in dieser Entscheidung hat es der VfGH als Verstoß gegen den Gleichheitssatz beurteilt, dass Kreditinstituten die Verpflichtung zur Abfuhr der Steuer auch in den Fällen auferlegt wurde, in denen ihnen die dafür erforderlichen Daten und/oder erforderlichen Mittel nicht zur Verfügung standen bzw von ihnen nicht ohne weiteres beschafft werden konnten; vgl dazu auch *Gunacker-Slawitsch*, aaO). Aus dem verfassungsrechtlichen

Sachlichkeitsgebot folgt somit, dass ein durch eine Rechtsbeziehung begründeter sachlicher Zusammenhang zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Haftungspflichtigen bestehen muss.

Im zitierten Erkenntnis vom 5.12.1988 (G 82/88 ua) beschäftigte sich der Verfassungsgerichtshof mit der Frage der Haftungsinanspruchnahme eines Verpächters und bejahte dabei im Verhältnis zwischen Verpächter und Pächter das Vorliegen eines starken Naheverhältnisses und sah derart die geforderte sachliche Begründung als gegeben an. Es handelte sich im zugrundeliegenden Sachverhalt jedoch eben nicht um ein bloßes Mietverhältnis, sondern um ein Pachtverhältnis. Ausdrücklich wies der Verfassungsgerichtshof darauf hin, dass sich ein Verpächter eben alle ihm erforderlichen Einfluss- und Einschaurechte sichern könne. Er könne sich eine bestimmte Art der Betriebsführung ausbedingen (zB Verträge mit Getränkelieferanten oder Brauereien überbinden) oder ein volles Einschaurecht in die steuerliche Gebarung verlangen. Solche Vertragsklauseln, so der Gerichtshof, seien nicht nur bloß möglich, sondern je nach Vorsicht der Verpächter auch durchaus üblich. Aufgrund seiner Kenntnis des Betriebs könne der Verpächter auch mit einiger Sicherheit beurteilen, ob die steuerliche Gestion des Verpächters sachlich richtig sei, ob die Steuern in richtiger Höhe einbekannt und festgesetzt würden. Dazu komme noch, dass der Verpächter Eigentümer des Betriebs bleibe, also ungeachtet des Umstands, dass er den Betrieb nicht selbst führe, durch ein festes Band mit dem Betrieb verbunden sei, der früher oder später wieder an ihn ins unbeschränkte Eigentum zurückfallen müsse (vgl VfGH 5.12.1988, G 82/88 ua).

Ein bloßer Vermieter, der auch in keiner Weise am Umsatz oder wirtschaftlichen Erfolg bzw an den Ausspielungen selbst beteiligt ist, steht hingegen im Hinblick auf den geführten Betrieb nicht in einem (wie allenfalls bei einem Pachtverhältnis vorliegenden) vergleichbaren Naheverhältnis zu seinem Mieter und ihm stehen derartige Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten auch in keiner Weise zu. Insbesondere ist es einem Vermieter nicht möglich, die abgabenrechtlichen Gebarungen seines Mieters einzusehen oder zu beurteilen, ob sie korrekt sind bzw zu erkennen, ob der Mieter seinen abgabenrechtlichen Pflichten auch tatsächlich nachkommt.

Im vorliegenden Fall vermietete der Erblasser bloß Räumlichkeiten an die *X*, in denen die *Y* Ausspielungen durchführte; weder mit der *X* noch mit der *Y* stand die beschwerdeführende Partei bzw der Erblasser als Vermieter in einem Naheverhältnis. Der Erblasser war in keiner Weise in die abgabepflichtigen Ausspielungen eingebunden und auch nicht am Umsatz oder wirtschaftlichen Erfolg der Ausspielungen beteiligt. Als bloßer Vermieter der Räumlichkeiten kam ihm weder die Berechtigung, noch die Verpflichtung zu, die Einhaltung der Abgabepflichten durch die *Y* zu prüfen oder durchzusetzen; er hatte auch nicht die Möglichkeit, auf die Geschäftstätigkeit der *Y* (oder der *X*) einzuwirken, Bewilligungen zu erteilen oder die Einhaltung behördlicher Auflagen zu überwachen. Wie oben bereits dargelegt, kam ihm nicht einmal das Recht zu, den gegenständlichen Mietvertrag über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum Jänner 2011 bis Juni 2015 hinweg aufzulösen. Der Vermieter befand sich somit nicht in der Lage, das Risiko zur Tragung der

Abgaben effizient zu kontrollieren bzw die Haftung zu vermeiden. Darüber hinaus ist auch auf den Umstand hinzuweisen, dass die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme für Abgabenschulden im Ausmaß von EUR 2.657.563,65 in keinem angemessenen Verhältnis zum vereinnahmten monatlichen Mietzins von zuletzt EUR 9.289,66 steht.

Nach verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten kann im beschwerdegegenständlichen Fall somit kein sachlicher Grund iSd Art 7 B-VG für eine Haftung ausgemacht werden. Eine Haftungsinanspruchnahme der beschwerdeführenden Partei würde sich in diesem Sinne als unsachlich und somit nicht als verfassungskonform erweisen.

Nimmt man bei der Auslegung der Norm des § 59 Abs 4 GSpG daher auf den Gleichheitssatz des Art 7 B-VG bedacht, führt dies zur Bekräftigung bzw Bestätigung der bereits oben vorgenommenen Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, dass aus dieser Norm im gegenständlichen Fall keine Haftung für die beschwerdeführende Partei als Vermieterin abgeleitet werden kann. Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Da die betreffende Norm verfassungskonform ausgelegt werden konnte, verblieben auf Seiten des Bundesfinanzgerichts keine verfassungsrechtlichen Bedenken iSd Art 89 Abs 2 iVm Art 135 Abs 4 B-VG gegen die Norm bestehen. Von einem Normenkontrollersuchen an den Verfassungsgerichtshof wurde daher Abstand genommen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts 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.

Nach § 59 Abs 4 GSpG haftet derjenige, der die Durchführung einer Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt, für die korrekte Entrichtung der Glücksspielabgaben zur ungeteilten Hand. Die Rechtsfrage, ob diese Bestimmung derart ausgelegt werden kann, dass dadurch ein bloßer Vermieter zur Haftung für Glücksspielabgaben herangezogen werden kann, wurde durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs noch nicht geklärt. Die Revision war daher gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zuzulassen.

Wien, am 23. Dezember 2020