

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Johannes Olischar, Museumstraße 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 22. April 2021 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien MA 46 Verkehrsorganisation und technische Verkehrsangelegenheiten vom 29. März 2021 betreffend Wiener Gebrauchsabgabe für das Jahr 2021 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die festgesetzte Gebrauchsabgabe ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 29.03.2021 setzte der Magistrat der Stadt Wien, Abteilung 46 für Verkehrsorganisation und technische Verkehrsangelegenheiten für den Gebrauch des öffentlichen Grundes bzw. des darüber befindlichen Luftraumes von der Liegenschaft in 1160 Wien, Thaliastraße ONr. 39 durch eine Portalausgestaltung im Ausmaß von 8,5 Metern Länge und 4,4 Metern Höhe, 37,4 Quadratmetern Sichtfläche und 0,11 Metern Vorsprung für den Zeitraum 29.03.2021 an nach dem Tarif B Post 3 – Ladenvorbauten und portalartige Verkleidungen für die nicht genehmigte Portalausgestaltung eine Einmalzahlung iHv. EUR 256,10 fest.

Der Magistrat der Stadt Wien begründete den Bescheid wie folgt:

*„Gemäß § 9 Abs. 1a GAG 1966 hat derjenige, der öffentlichen Grund in der Gemeinde, der als Verkehrsfläche dem öffentlichen Verkehr dient, samt den dazugehörigen Anlagen und Grünstreifen einschließlich seines Untergrundes und des darüber befindlichen Luftraumes gemäß angeschlossenem Tarif benutzt ohne vorher eine Gebrauchserlaubnis erwirkt zu haben, die Gebrauchsabgabe entsprechend dem angeschlossenen Tarif zu entrichten. Die Abgabe ist durch Bescheid festzusetzen. Die Bestimmungen dieses Gesetzes gelten sinngemäß. Gemäß § 10 Abs. 2 GAG 1966 richten sich Form und Höhe der Gebrauchsabgabe nach dem angeschlossenen, einen Bestandteil dieses Gesetzes bildenden Tarif. Frau ***Bf1***, in der Folge: Abgabepflichtige nutzte daher öffentlichen Grund ohne Gebrauchserlaubnis. Die Fälligkeit gründet sich auf § 11 Abs. 1, 2 und 3 GAG und die Gebrauchsabgabe ist binnen eines Monats nach Zustellung dieses Bescheides mittels nachfolgendem Zahlschein einzuzahlen.“*

Mit Schreiben vom 22.04.2021 erhob die Beschwerdeführerin, anwaltlich vertreten, das Rechtsmittel der Beschwerde und führte im Wesentlichen dazu Folgendes aus:

*„(...) Die Beschwerdeführerin ist für die behauptete nicht genehmigte Portalausstattung nicht verantwortlich, sondern der Mieter des Geschäftslokals. Das ist die ***1***, die im Bestandsobjekt ein Reinigungsunternehmen betreibt.*

Verpflichteter ist derjenige, der öffentlichen Grund oder den darüber befindlichen Luftraum ohne Vorliegen einer Gebrauchserlaubnis nutzt, das ist der Mieter der Beschwerdeführerin.

Laut Mietvertrag ist der Mieter verpflichtet, für bauliche Veränderungen des Mietobjektes die erforderlichen Bewilligungen einzuholen. Der Beschwerdeführerin ist nicht bekannt, ob der Mieter eine Gebrauchserlaubnis eingeholt hatte.

Die Beschwerdeführerin forderte den verpflichteten Mieter bereits durch ihre Hausverwaltung mit Schreiben vom 08.03.2021 auf, sich direkt mit der Behörde in Verbindung zu setzen, weil nur der Mieter über die notwendigen Informationen zur Einholung behördlicher Bewilligungen verfügt, dies unterließ der Mieter offenbar.

Die Beschwerdeführerin teilte der belangten Behörde auch mit Schreiben vom 08.03.2021 mit, dass lediglich der Mieter die gewünschte Auskunft erteilen könnte; dennoch erließ die belangte Behörde einen Bescheid trotz offenbaren Schweigens des verpflichteten Mieters nicht gegen diesen, der den Grund – laut belangter Behörde – ohne Vorliegen einer Gebrauchserlaubnis genutzt hat, sondern die Beschwerdeführerin.

Im Übrigen kann die Beschwerdeführerin nicht ausschließen, dass der verpflichtete Mieter von der Covid-19 Krisensituation betroffen ist, und die belangte Behörde daher gemäß § 15a GAG auf die Gebrauchsabgabe verzichten würde.

Da auch diese Informationen nur der Mieter geben kann, der den Grund nutzt und somit Verpflichteter iSd. GAG ist, hat die belangte Behörde an ihn heranzutreten, ihn zur Stellungnahme aufzufordern und eine Entscheidung an den Mieter, aber nicht an die Beschwerdeführerin zu adressieren.

Beweis: Mietvertrag vom 31.01.1980; Schreiben Rechtsvertreter Mieterin vom 22.01.2020; Schreiben Hausverwaltung an die belangte Behörde vom 08.03.2021; Schreiben Hausverwaltung an den Mieter des Geschäftslokals vom 08.03.2021

*Aus all diesen Gründen jeweils für sich stellt die Beschwerdeführerin den Antrag den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu die Sache zur neuerlichen Bescheiderlassung nach Verfahrensergänzung unter Einbeziehung der ***2*** GmbH die den Grund nutzt, an die belangte Behörde zurückzuverweisen.“*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.04.2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und begründete im Wesentlichen wie folgt:

„(...) Gemäß § 3 Abs. 1 iVm. 9 Abs. 1a und iVm. Tarif B Post 3 GAG ist die Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Liegenschaft zur Entrichtung der Gebrauchsabgabe verpflichtet. Dies wurde mit der GAG Novelle LGBL- Nr. 57/2019 eingeführt. Portale sind feste Bestandteile der Gebäude der Liegenschaft und im Eigentum der Liegenschaftseigentümerin und bleiben auch der allgemeinen Erfahrung sehr lange ohne Änderungen wie bei den anderen Gegenständen des Tarif B GAG bestehen. Daher war spruchgemäß zu entscheiden. (...)“

Mit Schreiben vom 14.05.2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 28.05.2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In ihrer Stellungnahme begründete sie wie folgt:

*„Das Ausmaß, der Ort, die Zeit und die Eigenschaft als Eigentümerin, die die Tatsache des Gebrauchs ohne Gebrauchserlaubnis begründet, und das Ausmaß der Gebrauchsabgabe sind unbestritten und ergeben sich aus dem Akt. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin konkrete Angaben die gegen obige Voraussetzungen sprechen, nicht vorgebracht. Die Beschwerdeführerin meint, an Ihrer Stelle wäre die Abgabe der Mieterin der ***1***, richtig: ***1***, ***3***, (in der Folge: Mieterin) vorzuschreiben gewesen bzw. jene Gesellschaft in das Verfahren einzubeziehen gewesen. Die Beschwerdeführerin ist Alleineigentümerin der Liegenschaft auf welcher ein Gebäude errichtet wurde, mit fest verbundenen Portalausgestaltungen. Diese sind feste Bestandteile der Liegenschaft der Alleineigentümerin*

und teilen das rechtliche Schicksal der Liegenschaft, sind also Eigentum der Beschwerdeführerin.

Sohin ist die Beschwerdeführerin unbestritten Verfügungsberechtigte und unmittelbare (durch erweiterte Präsentationsflächen des Geschäftslokals und durch erhöhte Aufmerksamkeit für die Liegenschaft) bzw. mittelbare (durch Mieteinnahmen) Nutzerin der Portalausgestaltungen.

Gemäß § 9 Abs. 1a GAG hat diejenige, die den öffentlichen Grund in der Gemeinde gemäß angeschlossenem Tarif benutzt, die Gebrauchsabgabe entsprechend dem angeschlossenen Tarif zu entrichten, wenn vor der Sondernutzung keine entsprechende Gebrauchserlaubnis erwirkt wurde. Die Bestimmungen des GAG gelten sinngemäß. Und gemäß § 3 Abs. 1 GAG gilt, dass wenn die Gebrauchserlaubnis für Arten des Gebrauchs gemäß ua Tarif B, Post 3, erteilt wurde, die Gebrauchserlaubnis dem jeweiligen Eigentümer der Baulichkeit zusteht, von der aus der Gebrauch erfolgt oder erfolgen soll. Die Beschwerdeführerin ist als Alleineigentümerin der Liegenschaft, Alleineigentümerin der Baulichkeit an der die Portalausgestaltungen montiert sind und ist sohin gesetzlich zur Trägerin der Gebrauchserlaubnis bestimmt. Gemäß § 3 Abs. 1 iVm Tarif B Post 3 GAG kommt die angeführte Mieterin als Abgabenverpflichtete bereits von Gesetzes wegen keinesfalls in Betracht. Nach den Materialien der Gesetzgeberin wurde dies in Hinblick auf die gesetzlich geregelten gleich gelagerten Nutzungen nach den Tarifposten A1 bis A4 auch für die Nutzungen nach Tarifpost B3 normiert. Denn die Gegenstände der Tarifposten A1 bis A4, wie Sockel, Zierglieder, Gesimse, usw. teilen als Bestandteile das rechtliche Schicksal der Baulichkeit teilen. Weiters werden diese regelmäßig unabhängig von den in den Geschäftslokalen betriebenen unterschiedlichen Gewerben und Tätigkeiten unverändert belassen. Anders als etwa Lampen oder Werbezeichen, die bei Wechsel der Geschäftstreibenden im Geschäftslokal regelmäßig ausgetauscht werden.“

Am 18.10.2022 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, zu der beide Parteien geladen waren. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin brachte vor, dass Verpflichteter nur derjenige sein könne, der den Gebrauchsgegenstand tatsächlich nutzt und dieser Nutzer wäre nach der Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin der Mieter, weshalb diesem die Gebrauchsabgabe vorgeschrieben hätte werden müssen.

Vor der ***1*** sei die ***4*** GmbH Mieterin gewesen, welche die Gebrauchsabgabe entrichtet habe und die in Insolvenz gegangen sei. Die ***1*** sei in den Mietvertrag eingetreten und habe einen Teilbetrieb weitergeführt. Von diesem Umstand sei der Magistrat der Stadt Wien am 30.12.2020 informiert worden. Trotzdem habe der Magistrat der Stadt Wien die Gebrauchsabgabe nicht der neuen Mieterin, der ***1*** vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 03.11.2022 erstattete die Beschwerdeführerin die folgende Stellungnahme:

*„1. Eintritt der ***1*** in den bestehenden Mietvertrag: Die ***1*** ist gem. § 12a MRG in den Mietvertrag vom 31.01.1980 (Beilage ./1) eingetreten, dazu kam es wie folgt: Über die damalige Mieterin, die ***4*** GmbH, war das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Deren Betrieb veräußerte der Insolvenzverwalter an die ***1***. Dies teilte der Insolvenzverwalter der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14.01.2020 mit. Durch die Veräußerung gingen auch die Mietrechte an dem Objekt 1160 Wien, Thaliastraße 39 (Geschäftslokal) auf die ***1*** über. Mit Schreiben des Vertreters der ***1*** vom 22.01.2020 (Beilage ./2) bestätigte dieser, dass seine Mandantin in den Mietvertrag über das Bestandsobjekt Thaliastraße 39 (Liebhartsgrasse 49), 1160 Wien, eingetreten sei. Beweis: Schreiben des Insolvenzverwalters vom 14.01.2020 (Beilage ./5) Schreiben des Rechtsvertreters der ***1*** vom 22.01.2020 (Beilage ./2)*

*2. Zum Einbau des betreffenden Portals: Der Mietvertrag vom 31.01.1980 (Beilage ./1), in welchen letztlich die ***1*** gem. § 12a MRG eingetreten ist, sieht vor, dass der Mieter grundsätzlich umbauen darf, allerdings nur unter Einhaltung aller behördlichen Vorschriften. Dazu erforderliche behördliche Genehmigungen musste der Mieter sohin auch selbst einholen. Wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 07.05.2021 selbst ausführt, war von 1981 bis 2020 eine Gebrauchserlaubnis vorgelegen, die die Rechtsvorgängerin der ***1*** offensichtlich selbst eingeholt hatte. Bis zum gesetzlichen Übergang des Mietvertrages auf die ***1*** ging sohin auch die belangte Behörde davon aus, dass die Mieterin für allfällige behördliche Genehmigungen verantwortlich war, und somit auch die Gebrauchsabgabe zu entrichten hatte und nicht die Beschwerdeführerin als Eigentümerin. Die Hausverwaltung der Beschwerdeführerin verwies demnach die belangte Behörde mit Schreiben vom 08.03.2021 (Beilage ./4) direkt an die Mieterin, die ***1***. Überdies erinnerte die Hausverwaltung der Beschwerdeführerin auch die ***1*** mit Schreiben vom 08.03.2021 (Beilage ./3), dass diese als Mieterin notwendige behördliche Genehmigungen selbst einzuholen hatte, und auch allfällige Gebühren selbst und direkt zu entrichten hatte. Die Überlegung, dass die Beschwerdeführerin das Portal nutze, und sie deshalb Adressat der Gebrauchsabgabe wäre, ist unrichtig. Das Bestandsobjekt ist vermietet, daher obliegt es der ausschließlichen Nutzung durch den Mieter. Es steht auch nicht fest, dass das gegenständliche Portal bei Beendigung des Mietverhältnisses bestehen bleibt, oder entfernt wird. Die Beschwerdeführerin wäre erst bei Auflösung des Mietverhältnisses, wenn sie das Portal unter eigener Verantwortung nutzen kann, Adressatin einer der Gebrauchsabgabe. Beweis: Mietvertrag vom 31.01.1980 (Beilage ./1) Schreiben der Hausverwaltung der Beschwerdeführerin an die MA46 vom 08.03.2021 (Beilage ./4) Schreiben der Hausverwaltung der Beschwerdeführerin an die ***2*** Holding GmbH vom 08.03.2021 (Beilage ./3)*

II. legt die Beschwerdeführerin nachstehende Urkunden vor:

*./1 Mietvertrag vom 31.01.1980 ./2 Schreiben des Rechtsvertreters der ***1*** vom*

22.01.2020 ./3 Schreiben der Hausverwaltung der Beschwerdeführerin an die ***1*** vom 08.03.2021 ./4 Schreiben der Hausverwaltung der Beschwerdeführerin an die belangte Behörde vom 08.03.2021 ./5 Schreiben des Insolvenzverwalters an die Beschwerdeführerin“

Mit Schreiben vom 11.11.2022 erstattete die belangte Behörde die folgende Stellungnahme:

„Zum Ersuchen ob der Mieterin der ***1*** Gebrauchsabgabe für das betreffende Portal gemeint wohl 2021 bescheidmäßig vorgeschrieben wurde, wird von der Verkehrsbehörde Stellung genommen wie folgt: Die gesetzlichen Grundlagen lauteten 2021 wie folgt:

Gemäß § 3 Abs. 1 GAG gilt, dass wenn die Gebrauchserlaubnis für Arten des Gebrauches gemäß Tarif B Post 3 erteilt wurde, so steht sie dem jeweiligen Eigentümer der Baulichkeit zu. (Vor der Novelle des GAG LGBI. Nr. 57/2019, die am 1. Jänner 2020, in Kraft trat, war Tarif B Post 3 in § 3 Abs. 1 GAG nicht enthalten.)

Gemäß § 9 Abs. 1a GAG hat derjenige, der öffentlichen Grund in der Gemeinde (§ 1) gemäß angeschlossenen Tarif benutzt ohne vorher eine Gebrauchserlaubnis erwirkt zu haben, sowie derjenige, der nach § 5 zur Beseitigung der Einrichtungen verpflichtet ist und diese nicht nachweislich beseitigt, haben – unbeschadet der §§ 6 und 16 – die Gebrauchsabgabe entsprechend dem angeschlossenen Tarif zu entrichten. Die Abgabe ist durch Bescheid festzusetzen. Die Bestimmungen dieses Gesetzes gelten sinngemäß. (...)

B. Jahresabgaben je begonnenes Abgabensjahr

3. für Ladenvorbauten, portalartige Verkleidungen, aus welchem Material immer, Portalausgestaltungen in Putz u. dgl. sowie für Portalköpfe und Schaukästen an Gebäuden bzw. Bauwerken für den ersten begonnenen m² der Schaufläche 15,60 Euro, für jeden weiteren begonnenen m² 6,50 Euro;

Vorweg wird betont, dass anders als im ein Eintritt in Gebrauchserlaubnisse nur im Ausnahmefall des Schanigartens (§ 3 Abs. 4 GAG) zugelassen ist. Mit dem Eintritt in den privatrechtlichen Mietvertrag erfolgte kein automatischer Übergang der Gebrauchserlaubnis am Portal. Die Gebrauchserlaubnis am Portal der Vormieterin wurde mit 1.1.2021 gelöscht.

Die Beschwerdeführerin ist Alleineigentümerin der Liegenschaft auf welcher ein Gebäude errichtet wurde, mit fest verbundenen Portalausgestaltungen. Diese sind feste Bestandteile der Liegenschaft der Alleineigentümerin und teilen das rechtliche Schicksal der Liegenschaft, sind also Eigentum der Beschwerdeführerin.

Sohin ist die Beschwerdeführerin unbestritten Verfügungsberechtigte und unmittelbare (durch erweiterte Präsentationsflächen des Geschäftslokals und durch erhöhte Aufmerksamkeit für die Liegenschaft) bzw. mittelbare (durch Mieteinnahmen) Nutzerin der Portalausgestaltungen. Nicht ernst gemeint kann das Vorbringen der Beschwerdeführerin sein, dass das Objekt in der

ausschließlichen Nutzung der Mieterin gelegen sein. Denn das würde auf eine verbotene Umgehungskonstruktion des Eigentums hindeuten bzw. wird nicht in Abrede gestellt, das Mietzins bezogen wird, und sohin eine mittelbare Nutzung frei zugestanden. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Baulichkeit ist. Auf die Nutzung kommt es wegen der sinngemäßen Anwendung des § 3 Abs. 1 GAG im Rahmen des § 9 Abs. 1a GAG nicht an.

Gemäß § 3 Abs. 1 iVm 9 Abs. 1a und iVm Tarif B Post 3 GAG ist die Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Liegenschaft zur Entrichtung der Gebrauchsabgabe verpflichtet. Dies wurde mit der GAG Novelle LGBI- Nr. 57/2019 eingeführt.

*Das Gebrauchsabgabengesetz unterschied seit jeher zwischen Abgaben, die allein dem/der jeweiligen Eigentümer*in der Baulichkeit zustehen (vorwiegend Tarife A und seit 2020 auch Tarif B Post 3), von jenen die auch Mieter*innen oder Pächter*innen, bzw. allgemein Nutzer*innen, zuzustehen vermögen (wie Tarif B auch Tarif B Post 3 bis 2019). Damit wurde eine dingliche Wirkung von Tarifen normiert, die 2020 auf die Portale ausgeweitet wurde. Die Erläuterungen des Gesetzgebers ist dazu zu entnehmen, dass in Hinblick auf die gesetzlich geregelten, gleichgelagerten Nutzungen nach den Tarifposten A1 bis A4 auch für die Nutzungen nach Tarifpost B3 die dingliche Wirkung normiert wird. Portale sind feste Bestandteile der Gebäude im Eigentum der Liegenschaftseigentümerin und bleiben auch der allgemeinen Erfahrung sehr lange ohne Änderungen wie bei den anderen Gegenständen des Tarif A GAG bestehen. Denn die Gegenstände der Tarifposten A1 bis A4, wie Sockel, Zierglieder, Gesimse, usw. teilen als Bestandteile das rechtliche Schicksal der Gebäude. Weiters werden diese regelmäßig unabhängig von den in den Geschäftslokalen betriebenen unterschiedlichen Gewerben und Tätigkeiten unverändert belassen. Anders als etwa Lampen oder Werbezeichen, die bei Wechsel der Geschäftstreibenden im Geschäftslokal regelmäßig ausgetauscht werden.*

§ 9 Abs. 1a GAG ordnet für die Nachbemessung von Gebrauchsabgaben bei Gebrauch ohne Gebrauchserlaubnis an, dass die Bestimmungen des Gesetzes sinngemäß gelten. Im Sinne des § 3 Abs. 1 GAG darf die Nachbemessung nur der Eigentümerin der Baulichkeit gegenüber erlassen werden, weil nur dieser Gebrauchserlaubnisse zustehen, also nur diese Trägerin einer Gebrauchserlaubnis für die Gegenstände des Tarifs B Post 3 GAG sein kann.

*Auf diesen Umstand wurde die Beschwerdeführerin bereits im Schreiben vom 3. März 2021, MA 46-P82/2021 (vgl. Beilage) aufmerksam gemacht. Daher ist eine Vorschreibung zur ungeteilten Hand nur an Miteigentümer*innen von Baulichkeiten denkbar. Undenkbar ist aber eine Vorschreibung an Mieter*innen und Pächter*innen, unabhängig davon, ob diese solvent sind, oder welche Obliegenheiten sie treffen, oder welche Pflichten sie zu tragen haben.*

*Dies ist in jedem Fall einzuhalten, selbst wenn die Eigentümerin der Baulichkeit insolvent wäre, dürfte die Gebrauchsabgabe nicht von Mieter*innen oder Pächter*innen nicht gefordert*

werden. Daher ist auf die Pflichten der Mieterin bzw. die Solvenz der Mieterin nicht näher einzugehen und sind deren Umstände ohne Relevanz.

Zukünftig entfällt gemäß der Novelle LGBl. Nr. 47/2022 zum Gebrauchsabgabengesetz 1966 (Wiener Abgabenrechtsänderungsgesetz 2022) mit 1. Jänner 2023 der Tarif B Post 3 GAG und wird in der Anlage I Ziffer 14 ua. Ziffer 18 angefügt, wonach Ladenvorbauten, portalartige Verkleidungen, aus welchen Material immer, Portalausgestaltungen in Putz u.dgl. sowie für Portalköpfe und Schaukästen an Gebäuden bzw. Bauwerken.

Dadurch entfällt der Tarif und Portale werden Anzeigegegenstände, ohne dass ein Tarif zu entrichten wäre. Dies gilt freilich nur für die Zukunft und nicht für die gegenständliche Forderung aus 2021. Dies weil es sich um eine bereicherungsrechtliche Vorschrift und nicht um eine verwaltungsstrafrechtliche Vorschrift handelt.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jänner 2020 hat die ***1*** den Betrieb der ***4*** GmbH übernommen und ist in den Mietvertrag mit der Beschwerdeführerin eingetreten. Die der Vormieterin erteilte Gebrauchserlaubnis wurde mit 01.01.2021 gelöscht. Laut Mietvertrag ist der Mieter verpflichtet, für bauliche Veränderungen des Mietobjektes die erforderlichen Bewilligungen einzuholen und im konkreten Fall die Gebrauchsabgabe zu entrichten. Die belangte Behörde hat die Wiener Gebrauchsabgabe ausschließlich der Beschwerdeführerin als Eigentümerin und Vermieterin vorgeschrieben.

2. Beweiswürdigung

Die unter 1. angeführten Sachverhaltselemente sind zwischen den Parteien nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Das Wiener Gebrauchsabgabengesetzes (GAG) lautet auszugsweise:

„§ 1 Gebrauchserlaubnis

(1) Für den Gebrauch von öffentlichem Grund in der Gemeinde, der als Verkehrsfläche dem

öffentlichen Verkehr dient, samt den dazugehörigen Anlagen und Grünstreifen einschließlich seines Untergrundes und des darüber befindlichen Luftraumes ist vorher eine Gebrauchserlaubnis zu erwirken, wenn die Art des Gebrauches im angeschlossenen Tarif (Sondernutzung) angegeben ist. Auf die Erteilung einer Gebrauchserlaubnis besteht kein Rechtsanspruch.

Gemäß § 3 Abs. 1 GAG gilt, dass wenn die Gebrauchserlaubnis für Arten des Gebrauches gemäß Tarif B Post 3 erteilt wurde, so steht sie dem jeweiligen Eigentümer der Baulichkeit zu. (Vor der Novelle des GAG LGBl. Nr. 57/2019, die am 1. Jänner 2020, in Kraft trat, war Tarif B Post 3 in § 3 Abs. 1 GAG nicht enthalten.)

§ 4 Erlöschen der Wirksamkeit der Gebrauchserlaubnis

(6) Weiters erlischt die Gebrauchserlaubnis, wenn die Abgabe nicht spätestens sechs Monate nach Fälligkeit bzw. nach Ablauf eines bewilligten Zahlungsaufschubes bzw. nach Ablauf einer für die Entrichtung der Abgabe gemäß §§ 212 Abs. 3 und 212 a Abs. 7 Bundesabgabenordnung – BAO, eingeräumten Nachfrist entrichtet wird.

(7) Die Gebrauchserlaubnis erlischt, wenn hinsichtlich der den Gegenstand der Gebrauchserlaubnis betreffenden Fläche die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 entfallen.

§ 5 Verpflichtungen nach dem Erlöschen der Gebrauchserlaubnis

(1) Wird die Gebrauchserlaubnis widerrufen, so ist im Bescheid eine angemessene Frist festzusetzen, innerhalb welcher der ehemalige Erlaubnisträger die Einrichtungen, durch die öffentlicher Grund in der Gemeinde in Anspruch genommen wurde, zu beseitigen hat.

(2) Ist die Gebrauchserlaubnis nach dem Tode des Erlaubnisträgers durch Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung erloschen, so sind die im Abs. 1 genannten Einrichtungen zu beseitigen. Hierzu sind die Erben oder Vermächtnisnehmer des verstorbenen Erlaubnisträgers verpflichtet. Die gleiche Pflicht trifft beim Erlöschen der Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person oder bei der Auflösung einer Personengesellschaft nach Unternehmensrecht diejenigen Personen, die diese Erlaubnisträger nach außen zu vertreten befugt waren.

(3) Erlischt die Gebrauchserlaubnis durch Verzicht, so hat der ehemalige Erlaubnisträger die im Abs. 1 genannten Einrichtungen zu beseitigen.

(4) Die nach Abs. 1 bis 3 verpflichteten Personen haben die Fläche, auf deren Gebrauch sich die Gebrauchserlaubnis bezogen hat, und die durch die Beseitigung der Einrichtungen betroffenen Flächen auf ihre Kosten in jenen Zustand zu versetzen, der dem Zustand des unmittelbar angrenzenden öffentlichen Grundes in der Gemeinde entspricht. Falls dieser Herstellungspflicht nicht nachgekommen wird, ist diese vom Magistrat mit Bescheid auszusprechen.

§ 9 Abgabepflicht, Anzeigepflicht und Haftung

(1a) Derjenige, der öffentlichen Grund in der Gemeinde (§ 1) gemäß angeschlossenen Tarif benutzt ohne vorher eine Gebrauchserlaubnis erwirkt zu haben, sowie derjenige, der nach § 5

zur Beseitigung der Einrichtungen verpflichtet ist und diese nicht nachweislich beseitigt, haben – unbeschadet der §§ 6 und 16 – die Gebrauchsabgabe entsprechend dem angeschlossenen Tarif zu entrichten. Die Abgabe ist durch Bescheid festzusetzen. Die Bestimmungen dieses Gesetzes gelten sinngemäß. Wird die Gebrauchserlaubnis nachträglich erteilt, so ist die vom Abgabepflichtigen nach diesem Absatz bereits entrichtete Abgabe anzurechnen. ...“

In den Erläuterungen zu der Bestimmung des § 9 Abs. 1a GAG wird ausgeführt:

„In Zukunft soll die Abgabepflicht auch an den bloßen Gebrauch von öffentlichem Grund der Gemeinde anknüpfen. Wie in anderen Bereichen üblich (z.B. Parkometerabgabe) soll die Abgabe auch für den Zeitraum, in welchem öffentlicher Grund ohne Gebrauchserlaubnis benützt wird, vorgeschrieben werden. Festgestellt wird auch, dass wenn für ein und denselben Gebrauch in ein und demselben Zeitraum ein Antrag auf Gebrauchserlaubnis gestellt und bewilligt wird, die vom Antragsteller bereits nach diesem Absatz entrichtete Gebrauchsabgabe anzurechnen ist.“

§ 6 BAO bestimmt auszugsweise:

„(1) Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand § 891 ABGB).

(2) Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, sind ebenfalls Gesamtschuldner (...).“

Im konkreten Fall wurde keine Gebrauchserlaubnis erteilt, da eine erteilte Gebrauchserlaubnis an die Vormieterin nicht auf die Nachmieterin übergeht. Die belangte Behörde bringt dazu in ihrem Schreiben vom 11.11.2022 vor: *„Mit dem Eintritt in den privatrechtlichen Mietvertrag erfolgte kein automatischer Übergang der Gebrauchserlaubnis am Portal. Die Gebrauchserlaubnis am Portal der Vormieterin wurde mit 1.1.2021 gelöscht.“*

Wenn die belangte Behörde in ihrem Schreiben vom 11.11.2022 die Rechtsmeinung vorbringt, dass durch die Gesetzesänderung von § 3 Abs. 1 GAG ab dem 01.01.2020 eine Änderung des Abgabepflichtigen eingetreten ist, so ist das den gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen.

§ 3 Abs. 1 GAG behandelt nämlich die Wirkungen einer erteilten Gebrauchserlaubnis. Diese Regelung ist jedoch im konkreten Fall nicht anzuwenden, da die der Vormieterin erteilte Gebrauchserlaubnis mit 01.01.2021 gelöscht wurde und somit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine „erteilte Gebrauchserlaubnis“, die etwaige Wirkungen entfalten könnte, vorliegt.

Die Wirkung einer Gebrauchserlaubnis und die Abgabepflicht für den Abgabenschuldner sind jedoch zwei unterschiedliche Regelungsinhalte. Eine Verpflichtung zu einer sinngemäßen

Anwendung des § 3 Abs. 1 GAG auf den konkreten Sachverhalt, wie es der Rechtsmeinung der belangten Behörde entspricht, ist dabei nicht zu erkennen.

Aus diesem Grund ist auch nach dem 01.01.2020 § 9 Abs. 1a GAG einschlägig zur Bestimmung der Abgabepflicht und der Abgabepflichtigen und die dazu bereits ergangene Judikatur des VwGH weiterhin anzuwenden.

Die Begriffe „*Gebrauch*“ in § 1 Abs. 1 und „*benutzt*“ in § 9 Abs. 1a Gebrauchsabgabegesetz bedeuten nicht „*einen Nutzen ziehen*“ im einem positiv bewertbaren betriebswirtschaftlichen Sinne, sondern den Gebrauch bzw. die Nutzung an sich – seien sie nun gewinnbringend oder nicht. Zu § 16 GAG hat der VwGH bereits entschieden, dass der „*Gebrauch*“ auf den tatsächlichen Vorgang abstellt (VwGH 18.3.1953, 2731/50, Slg. Nr. 729/F; 17.5.2004, 2003/17/0133). Die Bestimmung des § 9 Abs. 1a GAG „*Derjenige, der öffentlichen Grund in der Gemeinde (§ 1) gemäß angeschlossenem Tarif benutzt ohne vorher eine Gebrauchserlaubnis erwirkt zu haben*“ knüpft an das in § 16 GAG verwendete Wort „*Gebrauch*“ an: es geht um den Gebrauch, also daher das Benützen, Verwenden, Verstellen, Verbrauchen von öffentlichen Verkehrsflächen.

Das Wiener Gebrauchsabgabegesetz differenziert hinsichtlich der Abgabepflicht grundsätzlich nicht zwischen Gebrauch bzw. Nutzungen im Rahmen einer Gebrauchserlaubnis und Nutzungen ohne Gebrauchserlaubnis oder zwischen Gebrauch bzw. Nutzungen von Rechtssubjekten mit verschiedener rechtlicher Stellung (Eigentümer, Mieter, Untermieter).

Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner und können daher als Mitschuldner zur ungeteilten Hand herangezogen werden. Gibt es mehrere Abgabenschuldner, so bilden diese gemäß § 6 BAO eine Gesamtschuldnerschaft.

Welche Abgabenschuldner in welchem Umfang in Anspruch genommen werden, liegt dabei gem. § 20 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 23.5.2012, 2008/17/0115). Es liegt daher im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will, weiters ob die Inanspruchnahme mit einem Teil oder dem gesamten offenen Betrag erfolgt sowie der Zeitpunkt und die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner.

Ermessensentscheidungen sind zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (Ritz/Koran, BAO⁷, § 20 Tz 13 mwN).

Bei der Ermessensübung sind das Wesen und der Zweck von Gesamtschuldverhältnissen zu beachten. Insbesondere werden daher von Bedeutung sein: die Intensität der Bindung und

Gemeinsamkeit, die in der Folge zur Gesamtschuld führte; die jeweilige Situation, die das Gemeinschaftsverhältnis auslöste; die Besonderheiten der Tatbestandsverwirklichung (etwa Zufall, Versehen, Irrtum oder Absicht usw.); ferner das Ausmaß der Verantwortlichkeit des einzelnen, aber auch das Ausmaß der Vorteile (Bereicherung), die aus den die Gesamtschuld auslösenden Gemeinsamkeiten oder den beiderseitigen Rechtsbeziehungen von den einzelnen geschöpft werden (Koran/Ritz, BAO⁷, § 6 Tz 7 ff.; VwGH 22.3.1996, 94/17/0482; 28.2.2002, 2001/16/0606). Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Im konkreten Fall wäre im Innenverhältnis die Mieterin, die ***1***, verpflichtet gewesen, die Gebrauchsabgabe zu tragen. Obwohl das wirtschaftliche Tragen einer Abgabepflicht nicht Gegenstand des steuerlichen Gebrauchsabgabeverfahrens ist, sondern grundsätzlich im privatrechtlichen Schuldverhältnis zu klären ist, darf die belangte Behörde die Zweckmäßigkeit und das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben bei der Ermessensübung nicht gänzlich außer Acht lassen. Eine Unbilligkeit führt zu einer Ermessensüberschreitung.

Dass eine Vorschreibung an die neue Mieterin, die ***1*** unzumutbar ist, erschließt sich bei Beurteilung des Sachverhaltes nicht. Der Umstand, dass die Vormieterin Insolvenz anmelden musste, führt nicht zu einer Untauglichkeit der Heranziehung der neuen Mieterin als Gesamtschuldnerin. Die Inanspruchnahme eines Gesamtschuldners liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, welche sich bei der Ermessensübung primär am Zweck der das Ermessen einräumenden Norm zu orientieren hat (Ritz/Koran, BAO⁷, § 20 Tz 8 mwN).

Die Judikatur fordert sogar einen sachgerechten Grund, wenn die Mieterin, die im Innenverhältnis der Rechtsbeziehung zwischen ihr und der Beschwerdeführerin für die Leistung der mit dem Mietgegenstand in Zusammenhang stehenden Abgaben verpflichtet ist, nicht zur Gesamtschuld herangezogen wird (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Aus diesem Grund liegt im konkreten Fall eine Ermessensüberschreitung der belangten Behörde vor.

Zwar hat sich auch eine Liegenschaftseigentümerin mit den Bestimmungen zur Entrichtung der mit der Liegenschaft verbundenen Abgaben auseinanderzusetzen, jedoch ist bei der Ermessensübung zu berücksichtigen, welche Gesamtschuldnerin gem. § 6 Abs. 1 BAO der Entrichtung der entsprechenden Abgabe am Nächsten erscheint.

Dies wäre nur dann nicht die Mieterin, die ***1*** als Besitzerin des Portals gewesen, wenn bei ihr eine Gefährdung der Einbringlichkeit naheliegen würde. Eine solche Gefährdung liegt jedoch mangels Insolvenz bzw. anderer Gründe nicht vor. Es war daher nicht zweckmäßig ausschließlich die Beschwerdeführerin zur gesamten Gebrauchsabgabenschuld heranzuziehen.

Aus diesem Grund ist die festgesetzte Gebrauchsabgabe für die Beschwerdeführerin als Gesamtschuldnerin zu reduzieren. Die Wiener Gebrauchsabgabe für das Jahr 2021 wird hiermit iHv. EUR 51,22 festgesetzt.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Dieses Erkenntnis fußt auf unstrittigen Sachverhaltselementen und wendet die bisherige einheitliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 6. Dezember 2022