

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Preisl & Schneider Rechtsanwälte, Reichsstraße 5a, 6900 Bregenz, über die Beschwerde vom 10. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich - Dienststelle für Sonderzuständigkeiten) vom 10. Dezember 2019 betreffend Haftung für Glücksspielabgaben für den Zeitraum 01/2011-06/2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Auskunftersuchen vom 22.7.2016

Mit Auskunftersuchen vom 22.7.2016 verlangte die belangte Behörde von Herrn ***Bf1*** (in der Folge kurz: Beschwerdeführer) als Eigentümer der Liegenschaft ***1***, auf der im Zeitraum ab Jänner 2011 das ***2*** betrieben wurde, den mit dem Betreiber – nämlich der ***3*** (in der Folge kurz: ***3*** GmbH) abgeschlossenen Miet- bzw. Pachtvertrag bzw. sonstige Vereinbarungen zur Nutzung der Räumlichkeiten für die Liegenschaftsadresse ***4***, ab.

Pachtvertrag

Am 23.8.2016 übermittelte der Beschwerdeführer an die belangte Behörde den Pachtvertrag vom 3.3.2009, abgeschlossen zwischen ihm als Verpächter und der ***3*** GmbH als Pächterin. Unter Pkt. I. geht hervor, dass der Verpächter Eigentümer der Gebäude ***4*** ist. Pachtgegenstand ist das gesamte Gebäude ***4***.

Als Pachtzweck wird unter Pkt.II ausgeführt:

„Der Verpächter verpachtet und die Pächterin pachtet den vorbezeichneten Pachtgegenstand ausschließlich zu dem vertraglich vereinbarten Geschäftszweck und zwar zum Betreiben eines Cafe-/Barbetriebes und eines Beherbergungsbetriebes. In den genannten Räumlichkeiten ist bereits seit vielen Jahren ein Cafe-/Barbetrieb und ein Beherbergungsbetrieb eingerichtet. Der Verpächter hat ein fundamentales Interesse daran, dass der Standort gewahrt bleibt. Der Verpächter ist mit dem von der Pächterin beabsichtigten Verwendungszweck, nämlich dem Betrieb eines Gastronomiebetriebs sowie eines Kartencasinos zur Veranstaltung und Organisation erlaubter Kartenspiele einverstanden. Sämtliche mit dem Betrieb des Pachtobjektes verbundenen notwendige behördliche Genehmigungen hat die Pächterin selbst und auf ihre Kosten einzuholen. Dies gilt auch für die Erfüllung von behördlichen Auflagen des bestehenden Betriebes sofern diese noch nicht getätigt sind. Der Verpächter ist jedenfalls nicht für behördliche Genehmigungen welcher Art auch immer verantwortlich zu machen.“

Auskunftersuchen vom 29.9.2017

Im Vorhalt vom 29.9.2017 führte die die belangte Behörde aus, dass sie den Beschwerdeführer gemäß § 59 Abs. 4 lit.a GSpG als Haftenden für die aus dem Spielbetrieb der ***3*** GmbH resultierenden Glücksspielabgaben ansehe und ersuchte um Stellungnahme betreffend dieser Haftungsinanspruchnahme sowie um Bekanntgabe der Vermögenslage.

Stellungnahme zur geplanten Haftungsinanspruchnahme vom 31.7.2018

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31.7.2018 teilte der Beschwerdeführer der belangten Behörde mit, dass er lediglich die Geschäftsräumlichkeiten an die ***3*** GmbH vermiete und er mit der Ausübung des Glücksspiels im vermieteten Lokal nichts zu tun habe. Er kümmere sich in keiner Weise um die Geschäfte der ***3*** GmbH und sei auch nicht an der Durchführung des Glücksspiels beteiligt. Die ***3*** GmbH habe das Kartencasino in eigener Verantwortung und Initiative eröffnet, der Beschwerdeführer sei nur der Vermieter der Geschäftsräume für den Casinobetrieb des Mieters. Es seien auch keine Mitarbeiter vom Beschwerdeführer übernommen worden, auch kein Bierbezugsvertrag oder sonstige Verträge.

Rechtlich brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass eine Verfassungswidrigkeit des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG vorliege. Zudem sei ein Teil der geltend gemachten Forderung

verjährt. Selbst bei Vorliegen einer Glücksspielabgabepflicht für die Primärschuldnerin ***3*** GmbH biete § 59 Abs. 4 lit.a GSpG keine Grundlage dafür den Beschwerdeführer zur Haftung in Anspruch zu nehmen.

Angefochtener Haftungsbescheid

Mit Haftungsbescheid vom 10.12.2019 verfügte die belangte Behörde die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***3*** in Höhe von € 2.849.545,90 (dies entspricht 5% der über die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 am gegenständlichen Standort angelaufenen Abgabenschuldigkeiten der ***3*** von gesamt € 56.990.917,97).

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass die ***3*** GmbH am Standort ***4***, im Zeitraum 01/2011 bis 06/2015 der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegende Ausspielungen gemäß § 2 GSpG in Form von Poker-Cashgames und Poker Turnieren veranstaltet habe.

Der Beschwerdeführer sei laut Pachtvertrag vom 3.3.2009 als Verpächter des Gebäudes mit dem von der ***3*** GmbH beabsichtigten Verwendungszweck, nämlich dem Betrieb eines Gastronomiebetriebs sowie eines Kartencasinos zur Veranstaltung und Organisation erlaubter Kartenspiele einverstanden gewesen. Die Pokerveranstaltungen hätten daher mit Kenntnis und Zustimmung des Beschwerdeführers stattgefunden, seine Erlaubnis zur Durchführung von Pokerspielen in seinem Verfügungsbereich sei somit jedenfalls vorgelegen. Da die Glücksspielabgabe vom bisher in Anspruch genommenen Abgabenschuldner, der ***3*** GmbH, nicht entrichtet worden bzw. die Einbringlichmachung bei dieser nach der Aktenlage als unwahrscheinlich anzusehen sei, werde der Beschwerdeführer als Haftender für die Glücksspielabgabe gemäß § 59 Abs. 4 GSpG in Anspruch genommen.

Beschwerde

Mit Beschwerde vom 10.1.2020 erfolgte die Anfechtung des Bescheides, im Rahmen derer die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt wurde. Unter Verzicht auf eine Beschwerdeentscheidung wurde zudem beantragt, dass das Bundesfinanzgericht nach Art. 140 B-VG eine auf das Inkrafttreten mit 1.1.2011 rückwirkende Aufhebung der Haftung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG beim Verfassungsgerichtshof beantrage.

Begründend brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass die Haftung des Mieters schon aufgrund einer Wortinterpretation des Gesetzes nicht gegeben sei; es liege

Verfassungswidrigkeit des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG vor, die geltend gemachte Haftung sei eine „*blinde Zufallshaftung*“, sachlich (Art. 7 B-VG) nicht zu rechtfertigen und gesetzlich (Art. 18 B-VG) nicht gedeckt.

Eine Haftung des Vermieters nach § 59 Abs. 4 GSpG sei schon deshalb zu verneinen, weil die gemieteten Geschäftsräume im Besitz und in der Verfügungsgewalt des Mieters gelegen seien und der Mieter die Ausspielungen daher in seinem Verfügungsbereich durchgeführt habe. Der Beschwerdeführer sei in keiner Weise an der Ausübung des Glücksspiels beteiligt. Er sei auch nicht an den Erträgen beteiligt gewesen und sei auch nicht in der Lage (gewesen) eine gesetzeskonforme Entrichtung der Glücksspielabgaben zu kontrollieren oder darauf Einfluss zu nehmen. Der Beschwerdeführer habe nur die vertragskonforme Nutzung des Bestandgegenstandes geduldet, er habe diese jedoch nicht nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG „*in seinem Verfügungsbereich erlaubt*“. Die Erlaubnis zum Betrieb eines Casinos habe der Mieter von der Konzessionsbehörde erhalten.

Weiters müsse eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein, zudem dürfe es auch keine Rückwirkung einer Haftung auf vor Inkrafttreten des § 59 GSpG geschlossene Verträge geben.

Unabhängig davon sei zumindest für einen Teil der geltend gemachten Forderung bereits Verjährung eingetreten. Schließlich habe sich die belangte Behörde einer fehlerhaften Ermessensausübung bedient und stehe der Haftungsbetrag völlig außer Verhältnis.

Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 27.3.2020 – eine Kopie davon erging an den Beschwerdeführer - legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, nahm dabei ausführlich zu den einzelnen Beschwerdepunkten Stellung und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Verfahren vor dem BFG - Aussetzung des Verfahrens

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 1.10.2021** teilte die Berichterstatterin den Verfahrensparteien mit, dass beabsichtigt werde, die gegenständliche Beschwerdesache bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ro 2021/17/0006 anhängigen Verfahrens (aufgrund einer Amtsrevision zur Entscheidung des BFG vom 23.12.2020, RV/7103149/2020) auszusetzen, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob § 59 Abs. 4 GSpG derart ausgelegt werden kann, dass dadurch ein bloßer Vermieter zur Haftung von

Glücksspielabgaben seines Mieters herangezogen werden kann, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei.

Der **Beschwerdeführer** führte in seiner dazu ergangenen **Stellungnahme vom 19.10.2021** aus, dass die rechtlichen Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes in seinen Entscheidungen vom 23.12.2020 (RV/7103149/2020 und RV/7101709/2020) überzeugend seien und zutreffen würden. Es sei hinsichtlich des vorliegenden Falles von der gleichen Rechtsfrage auszugehen sei, es lägen jedoch Bedenken bezüglich eines überwiegenden Interesses der beschwerdeführenden Partei an der Aussetzung vor.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2021** wurde die Entscheidung der Beschwerdesache gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ro 2021/17/0006 anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Mit **Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0006** wurde die Amtsrevision des Finanzamtes Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten als unbegründet abgewiesen.

Mit **Beschluss des BFG vom 13.6.2023** wurde den Verfahrensparteien – nach amtswegiger Fortsetzung des Verfahrens gem. § 271 Abs. 2 BAO – hinsichtlich der Entscheidung des VwGH vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0005 sowie der Tatsache, dass im verfahrensgegenständlichen Fall der Pachtvertrag vom 3.3.2009, also vor Inkrafttreten der Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG, abgeschlossen worden war, die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt.

Die **belangte Behörde** teilte in ihrer **Stellungnahme vom 20.7.2023** beziehend auf die Entscheidungen des VwGH vom 18.04.2023, Ro 2021/17/0006 und Ro 2021/17/0005, unter anderem wörtlich mit:

„Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen Anwendungsfall des VwGH Erkenntnisses. Nach Ansicht des Finanzamtes ist für die Frage, ob der Vermieter bei der Vertragsgestaltung auf sein Haftungsrisiko Einfluss nehmen konnte, als wesentlicher Zeitpunkt die Kundmachung des BGBl 54/2010 anzusehen, da bereits im Zeitpunkt der Kundmachung feststand, dass die Haftungsbestimmung mit 1.1.2011 in Kraft treten wird.

Der gegenständliche Mietvertrag wurde am 3.3.2009 und somit vor Kundmachung der Haftungsbestimmung im BGBl 54/2010 am 19.07.2010 abgeschlossen. Als Vermieter hatte der Bf. bei Abschluss des Mietvertrages in Anbetracht der Kundmachung der Haftungsbestimmung am 19.07.2010 nicht die Möglichkeit, durch vertragliche Gestaltung im Mietvertrag, zB durch Aufnahme eines Kündigungsgrundes für den Fall, dass die Mieterin ihrer Verpflichtung zur gesetzmäßigen Entrichtung nicht nachkommt, eine zukünftige Haftung zu begrenzen bzw. auszuschließen.

Es bestand somit iSd der Rechtsansicht des VwGH im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Dispositionsmöglichkeit bei der Vertragsgestaltung in Hinblick auf eine allfällige Haftung für die Glücksspielabgabe ab 1.1.2011.

Die Haftung ist somit im gegenständliche Fall zu verneinen“

Die **beschwerdeführende Partei** führte in ihrer **Stellungnahme vom 19.7.2023** unter anderem aus:

„Zieht man die Entscheidungsgrundsätze des VwGH auf diesen Fall heran, hat dies zur Folge, dass auch der gegenständliche Bescheid in dieser Rechtssache ersatzlos aufzuheben ist, da eine Haftung des Beschwerdeführers sachlich nicht zu rechtfertigen und gesetzlich nicht gedeckt ist. In der Bescheidbeschwerde findet sich bereits die Argumentationslinie des VwGH, wobei in aller Kürze auf folgende Parallelitäten hingewiesen werden darf:

Im Sachverhalt, den der VwGH zu entscheiden hatte, betrug die Glücksspielabgabe insgesamt EUR 81.108.552,87, wofür die dortige Vermieterin mit EUR 1.216.628,29 (1,5%) für den Abgabenzeitraum Jänner 2011 bis Juni 2015 in Anspruch genommen wurde. Im gegenständlichen Fall beträgt die Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2011 bis 2015 EUR 56.990.917,97, wofür der Beschwerdeführer als bloßer Bestandgeber mit EUR 2.849.545,90 (5% der Abgabenschuld) in Anspruch genommen wurde.

Die dortige Beschwerde ist wie der gegenständliche Beschwerdefall ein Musterfall für eine sachlich nicht zu rechtfertigende „blinde Zufallshaftung“ - wie dies von Beiser in seinen Aufsätzen treffend bezeichnet wurde -, die sachlich überschießend in exzessiver Weise erfolgt und aufgrund ihrer Unverhältnismäßigkeit den Gleichheitsgrundsatz nach Art 7 B-VG verletzt.

Die vom VwGH zitierte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs, wonach vermieden werden soll, dass jemand für etwas einstehen muss, womit ihm nichts verbindet, trifft hier in aller Deutlichkeit zu: Die Vermietung in dieser Beschwerdesache erfolgte am 01.03.2009, also fast 2 Jahre vor Inkrafttreten des novellierten § 59 Abs 4 GSpG, der erst mit 01.01.2011 Gesetz wurde. Der Beschwerdeführer hat somit keinerlei Möglichkeiten gehabt, sich gegen Haftungsrisiken abzusichern oder diese durch entsprechende Vertragsgestaltung auszuschließen oder den Umfang der Haftung zu begrenzen, da vor der genannten Novelle keine vergleichbare Haftungsbestimmung in Geltung stand. Eine rückwirkende Haftung für vor Inkrafttreten des § 59 Glücksspielgesetz abgeschlossenen Verträge ist willkürlich und verfassungswidrig. Der Beschwerdeführer hätte über hellseherische Fähigkeiten verfügen müssen, um diese späteren Haftungsbestimmungen vorauszusehen.

Weiters hat der Beschwerdeführer als Vermieter aufgrund des mietrechtlichen Kündigungsschutzes keine rechtlichen Möglichkeiten gehabt, den Mietvertrag vorher aufzukündigen oder in irgendeiner Weise anzupassen oder die Durchführung von Ausspielungen zu untersagen.

Auch war der beschwerdeführende Vermieter in keinster Weise am Untemehmenertrag des Primärschuldners beteiligt, weder am Gewinn oder Verlust noch am Umsatz oder

am Cashflow. Vielmehr wurden die vermieteten Geschäftsräume zu einem fixen monatlichen Mietzins zur Nutzung überlassen. [...]

Ausgehend davon, dass der VwGH in dem von ihm entschiedenen Fall die Haftung eines Vermieters schon dann ablehnt, wenn der konkrete Mietvertrag vor Erlassung bzw. Inkrafttreten der entsprechenden Normen des GSpG abgeschlossen wurde und nicht einseitig auflösbar war, führt an der Aufhebung des angefochtenen Bescheides kein Weg vorbei.“

Mit weiterer **Eingabe vom 31.7.2023** (vorab per Mail und postalisch eingelangt beim BFG am 3.8.2023) teilte der **Beschwerdeführer** mit, dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der Liegenschaft *****1*****, an der Adresse *****4*****.

Das beschwerdegegenständlich relevante Bestandsverhältnis basiert auf dem am 3.3.2009 zwischen dem Beschwerdeführer als Verpächter und der *****3***** als Pächterin abgeschlossenen Pachtvertrag. Das Pachtverhältnis begann am 1.3.2009 und war auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen. Laut Pachtvertrag hätte es sohin am 28.2.2014 geendet, das Pachtverhältnis war jedoch tatsächlich über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum (Jänner 2011 bis Juni 2015) aufrecht.

Der Pachtvertrag endete aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die *****3***** GmbH am 08.02.2016 (Beschluss des HG Wien, GZ: *****6*****)

Pachtgegenstand war das gesamte Gebäude an der Adresse *****4*****. Der monatliche Pachtzins betrug im Jahr 2009 € 12.000,00 zuzügl. 20 % Umsatzsteuer und Betriebskosten. Der Pachtzins gestaltete sich unabhängig vom Umsatz oder wirtschaftlichen Erfolg bzw. von der Geschäftstätigkeit der *****3***** GmbH.

Dem Beschwerdeführer als Verpächter standen laut Pachtvertrag lt. Pkt. XII. Kündigungsgründe nur bei vertragswidrigem Gebrauch der Pächterin, insbesondere unbefugter Überlassung der verpachteten Räume zum Gebrauch an einen Dritten; bei Zahlungsverzug von Pachtzins, Betriebs- oder sonstigen Kosten, bei Einstellungen der Zahlungen durch die Pächterin wegen Insolvenz, Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder Abweisung der Eröffnung eines

Insolvenzverfahrens mangels die Verfahrenskosten deckenden Vermögens; bei Verstoß der Pächterin gegen Pkt. II. des Vertrages (Pachtzweck) sowie bei unbefugten Veränderungen am Bestandsgegenstand zu.

Von der Pächterin (***3*** GmbH) wurde in den Räumlichkeiten ein Pokercasino betrieben und dabei Poker-Cashgames und Poker Turniere durchgeführt. Der Beschwerdeführer war in keiner Weise am Betrieb oder an der Veranstaltung der Pokerspiele durch die ***3*** GmbH involviert, ebensowenig war er am Umsatz oder geschäftlichen Erfolg in irgendeiner Weise beteiligt.

Der Beschwerdeführer hatte hinsichtlich des Geschäftsverlaufs der ***3*** GmbH oder hinsichtlich der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen in keiner Weise Einfluss- oder Kontrollmöglichkeiten.

Laut angefochtenem Haftungsbescheid vom 10.12.2019 wurde die Beschwerdeführerin für 5% der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten (Glücksspielabgaben) der ***3*** GmbH, sohin mit € 2.849.545,90 für die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 am betreffenden Standort von der belangten Behörde in Anspruch genommen.

Die Haftungsbestimmungen des § 59 Abs. 4 GSpG traten im Rahmen der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 am 1.1.2011 in Kraft (§ 60 Abs. 22 zweiter Satz GSpG).

Das gegenständliche Verfahren wurde durch das BFG bis zur Entscheidung des VwGH zu Ro 2021/17/0006 und Ro 2021/17/0005 ausgesetzt. Die Entscheidung des VwGH erging am 18.4.2023.

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang sowie die getroffenen Feststellungen ergeben sich durch Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten elektronischen Aktenteilen und den Schriftsätzen der Verfahrensparteien.

Zudem wurde Einsicht genommen in die Entscheidungen des VwGH vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0006 und Ro 2021/17/0005.

Der Sachverhalt kann als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

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).

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

Es haften für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand

- a) *derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt*
- b) *bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten derjenige, der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt sowie andere am Glücksspielautomaten umsatz- oder erfolgsbeteiligte Unternehmer sowie ein etwaiger gesonderter Veranstalter der Ausspielung und der Vermittler (Abs. 5)*

Mit **Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0006** wurde die Amtsrevision des Finanzamtes Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten als unbegründet abgewiesen.

Der VwGH führte dazu unter anderem wörtlich aus:

„18 Nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG haftet für die korrekte Entrichtung der (Glücksspiel-) Abgaben derjenige zur ungeteilten Hand, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt. Die Begriffe „Verfügungsbereich“ und „erlaubt“ definiert das Gesetz nicht näher; auch die Materialien zur GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, (ErläutRV 658 BlgNR 24. GP 9) enthalten dazu keine näheren Erläuterungen.

19 Im GSpG verwendet der Gesetzgeber den Begriff „Verfügungsbereich“ allerdings nicht nur in § 59 Abs. 4 lit. a, sondern auch in dessen lit. b, wonach bei Ausspielungen mit Glücksspielautomaten unter anderen derjenige für die korrekte Entrichtung der Abgaben haftet, „der die Aufstellung eines Glücksspielautomaten in seinem Verfügungsbereich erlaubt“. Ferner gelten gemäß § 59 Abs. 7 GSpG entgeltliche Veröffentlichungen im Zusammenhang mit Gewinnspielen ohne vermögenswerte Leistung unter weiteren Voraussetzungen „nicht als Ausspielung im Verfügungsbereich

des Medieninhabers (Abs. 4 lit. a)“. Dieser systematische Zusammenhang, insbesondere der Verweis auf § 59 Abs. 4 lit. a in (dem durch die Novelle BGBl. I Nr. 76/201 1 eingefügten) Abs. 7 leg. cit. zeigt, dass der Gesetzgeber mit „Verfügungsbereich“ nicht alleine (potentiell Haftenden zuzuordnende) Örtlichkeiten bezeichnet, wo Ausspielungen stattfinden oder Glücksspielautomaten aufgestellt werden können, sondern es für die Qualifikation als „Verfügungsbereich“ darauf ankommt, dass dieser in einer solchen Einflussosphäre des potentiell Haftenden steht, dass diesem die Befugnis zukommt, die Durchführung der Ausspielung auch zu untersagen. Bestätigt wird dieses Verständnis von „Verfügungsbereich“ dadurch, dass nach § 59 Abs. 4 lit. a wie lit. b GSpG derjenige haften soll, der - im Fall der lit. a die Ausspielung oder im Fall der lit. b die Aufstellung eines Glücksspielautomaten - „erlaubt“, daher diese Vorgänge nicht nur nicht untersagt, sondern ihnen sogar seine Zustimmung erteilt.“

„21 Darüber hinaus würde ein Verständnis, wonach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG erlauben würde, in einer Konstellation wie der vorliegenden die bloße Vermieterin von Räumlichkeiten, in denen Glücksspiele durchgeführt werden, zur Haftung für die dabei entstehenden Glücksspielabgabenschuldigkeiten heranzuziehen, dieser Bestimmung einen sachlich nicht gerechtfertigten und mithin verfassungswidrigen Inhalt unterstellen:

22 Der Verfassungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass bei der Umschreibung des für eine Steuer haftenden Personenkreises dem Gesetzgeber durch den insbesondere aus Art. 7 B-VG abzuleitenden Gleichheitsgrundsatz insofern eine Grenze gezogen ist, als er nur solche Personen zur Haftung heranziehen darf, bei denen eine Haftung sachlich begründet ist (vgl. VfSlg. 2896/1955, 11.771/1988, 11.921/1988, 13.583/1993, 15.773/2000). Er hat die sachliche Rechtfertigung für die Haftung als solche einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlicher Abgaben und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen hergeleitet (vgl. VfSlg. 11.942/1988 sowie 15.773/2000, jeweils mwN) und allgemein ausgesprochen, dass es unsachlich erscheint, wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussosphäre liegen (vgl. VfSlg. 5.318/1966, 15.773/2000). Der Verfassungsgerichtshof hat darüber hinaus auch wiederholt ausgesprochen, dass selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein muss. Für die sachliche Rechtfertigung entscheidend ist, ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen und mit Hilfe von Vertragsgestaltungen für sich eine Limitierung des Risikos zu erreichen (vgl. etwa VfSlg. 11.771/1988, 11.921/1988, 15.773/2000) bzw. ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Unternehmensertrag des Primärschuldners beachtet wurde (vgl. etwa VfSlg. 11.921/1988, 12.572/1990, 15.773/2000).

23 In diesem Sinn geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass es der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber verwehrt, eine Haftung für fremde Abgaben in jedwedem Umfang vorzusehen. Grenzt der Gesetzgeber die Haftung unzureichend ein, sodass es dem in Anspruch Genommenen unmöglich gemacht wird, durch entsprechende Vertragsgestaltung eine Begrenzung des Risikos zu erreichen, so entbehrt eine derartige Regelung ebenso einer sachlichen Rechtfertigung wie eine ihrer Höhe nach nicht oder kaum begrenzte Haftung, die den ebenfalls für die sachliche

Rechtfertigung relevanten Zusammenhang der Haftung mit der Teilnahme des in Anspruch Genommenen am Unternehmensertrag des Primärschuldners völlig außer Acht lässt (vgl. VfSlg. 12.572/1990; ähnlich VfSlg. 14.263/1995).

24 Im Revisionsfall wurde der Mietvertrag mit der C GmbH im Jahr 2003 abgeschlossen. Mit Vertrag vom 30. Oktober 2008 kaufte die mitbeteiligte Partei die Liegenschaft und trat in den geltenden Mietvertrag mit der C GmbH in die Rechtsposition als Vermieterin ein. Erst im Jahr 2010 wurden im Rahmen der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, die Glücksspielabgaben der §§57 ff GSpG einschließlich der Haftungsbestimmung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG in das GSpG aufgenommen. Diese abgabenrechtlichen Bestimmungen der §§57 bis 59 GSpG traten am 1. Jänner 2011 in Kraft (§60 Abs. 22 zweiter Satz GSpG).

25 Damit bestand für die mitbeteiligte Partei aber keine Möglichkeit mehr, ihr Risiko, zur Haftung herangezogen zu werden, durch entsprechende Vertragsgestaltung auszuschließen oder den Umfang ihrer Haftung zu begrenzen, zumal vor der genannten Novelle keine vergleichbare Haftungsbestimmung in Geltung stand. Denn weder im GSpG noch andernorts - insbesondere auch nicht im GebG, das die hier interessierenden Glücksspiele bis zum Inkrafttreten der GSpG-Novelle 2008 der Gebührenpflicht unterwarf - war eine vergleichbare Haftung vorgesehen (vgl. zum Übergang von der Gebührenpflicht nach dem GebG zur Abgabepflicht nach dem GSpG für die hier interessierenden Glücksspiele VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, Rn. 73 und 76). Die Möglichkeit, Haftungsrisiken durch entsprechende Vertragsgestaltung (etwa durch Ausbedingen von Einschaurechten, allenfalls verbunden mit Kündigungsbestimmungen, Kautionsvereinbarung o.ä.; vgl. VfSlg. 1 1.921/1988) zu begrenzen oder ganz auszuschließen, stellt aber nach der dargestellten Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes eine wesentliche Voraussetzung der sachlichen Rechtfertigung der Haftung für fremde Abgabenschulden dar. Da für die mitbeteiligte Partei diese Möglichkeit der Risikobegrenzung nicht bestand, weil der maßgebliche Mietvertrag bei Auftreten des durch den neu erlassenen § 59 Abs. 4 lit. a GSpG ausgelösten Haftungsrisikos bereits abgeschlossen und nicht mehr einseitig änderbar war, wird der Haftungsbestimmung bei Anwendung auf diese Konstellation ein sachlich nicht gerechtfertigter und somit gleichheitswidriger Inhalt unterstellt.

26 Daher wäre die Auslegung der Haftungsbestimmung, wonach der Vermieter der Räumlichkeit, in der abgabepflichtige Glücksspiele durchgeführt wurden, in jedem Fall zur Haftung herangezogen werden darf, auch aus verfassungsrechtlichen Gründen bedenklich (vgl. zur Notwendigkeit der zeitlichen Begrenzung der Anwendung auf nach dem Inkrafttreten von Haftungsbestimmungen eingegangene Vertragsverhältnisse im Interesse einer verfassungskonformen Interpretation auch VwGH 8.3.1991, 88/17/0210, sowie VfSlg. 12.572/1990). Entgegen der Ansicht des Finanzamts vermag an diesem Ergebnis auch die Befugnis der Abgabenbehörde, das ihr bei der Heranziehung zur Haftung eingeräumte Ermessen gemäß § 20 BAO zugunsten des Haftenden auszuüben, nichts zu ändern. Denn nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes vermag die Möglichkeit der Mäßigung der Haftung im Ermessensweg deren grundsätzlich fehlende sachliche Rechtfertigung nicht zu ersetzen (vgl. VfSlg. 12.764/1991, 12.844/1991).“

Vor dem Hintergrund dieses – einschlägigen - Judikates des VwGH, ist bezüglich des verfahrensgegenständlichen Falles auszuführen:

Im Jahr 2010 wurden im Rahmen der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, die Glücksspielabgaben der §§ 57 ff GSpG einschließlich der Haftungsbestimmung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG in das GSpG aufgenommen. Diese abgabenrechtlichen Bestimmungen der §§ 57 bis 59 GSpG traten am 1. Jänner 2011 in Kraft (§ 60 Abs. 22 zweiter Satz GSpG). Vor dieser Novelle war keine vergleichbare Haftungsbestimmung in Geltung.

Nach der Rechtsprechung des VfGH stellt eine wesentliche Voraussetzung der sachlichen Rechtfertigung der Haftung für fremde Abgabenschulden, die Möglichkeit dar, Haftungsrisiken durch entsprechende Vertragsgestaltung zu begrenzen oder auszuschließen (vgl. VfSlg. 11.921/1988)

Gegenständlich liegt ein als „Pachtvertrag“ bezeichneter, zwischen dem Beschwerdeführer und der ***3*** GmbH abgeschlossener, Bestandvertrag vor.

Für den Beschwerdeführer bestand insbesondere, da der Vertrag am 3.3.2009 abgeschlossen wurde, keine Möglichkeit, vertraglich auf eine zukünftige, ihn möglicherweise treffende, Haftung für die Glücksspielabgabe einzugehen.

Dass es sich hier um einen als Pacht- und nicht als Mietvertrag bezeichneten Vertrag handelt, ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer keine Möglichkeit für eine andere Vertragsgestaltung zur Ausschaltung oder Eingrenzung seines Haftungsrisikos hatte bzw. war die Ausgestaltung des gegenständlichen Pachtvertrages nicht so, dass Einflussrechte des Verpächters, also des Beschwerdeführers, vorhanden gewesen wären.

Der Beschwerdeführer verpachtete bloß Räumlichkeiten an die ***3*** GmbH und war in keiner Weise in die abgabenpflichtigen Ausspielungen eingebunden. Ebenso wenig war er am Umsatz oder wirtschaftlichen Erfolg der Ausspielungen beteiligt.

Aus den getätigten Feststellungen in Zusammenschau mit der Rechtsansicht des VwGH in seiner Entscheidung vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0006, ergibt sich sohin, dass für den Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 3.3.2009 keine Dispositionsmöglichkeiten bei der Ausgestaltung des Vertrages im Hinblick auf eine allfällige Haftung ab dem Inkrafttreten der Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 1 lit. a GSpG am 1.1.2011 bestand.

Eine Auseinandersetzung mit dem in der Beschwerde vorgebrachten Einwand einer möglichen Verjährung eines Teiles der Glücksspielabgabe konnte ebenso wie die Herantragung der Frage der Verfassungskonformität der Bestimmung des § 59 Abs. 4 lit.a. GSpG an den VfGH bereits deshalb unterbleiben, da – wie bereits oben ausgeführt - schon aufgrund der erst nach Vertragsabschluss in Kraft getretenen Haftungsbestimmung die Heranziehung des

Beschwerdeführers als Haftenden für die Glücksspielabgabe durch die belangte Behörde rechtswidrig war.

Es war daher 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung steht vielmehr im Einklang mit der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere VwGH vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0006 und Ro 2021/17/0005 und folgt dieser.

Wien, am 22. August 2023