

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, die Richterin ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***2*** am 22. November 2023 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***3***, über die Beschwerde vom 08. Jänner 2020 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 59 Abs. 4 lit a GSpG des ***FA*** vom 10. Dezember 2019, ***4***, betreffend Glücksspielabgabe 04-08/2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag zwischen ***32*** als Masseverwalter (MV) im Konkurs der Gemeinschuldnerin ***10*** und der Beschwerdeführerin, Frau ***5***, vom 29. März 2011, hat die Bf das im Eigentum der in Konkurs verfallenen ***10*** stehende, auf der der ***18*** gehörigen Liegenschaft ***33***, errichtete Superädifikat erworben.

In Punkt 2. des Kaufvertrages wird festgehalten, dass die Käuferin im Kaufgegenstand zwei Mietverhältnisse übernimmt, wobei das gesamte Obergeschoss an die ***34*** vermietet ist und eine Gastronomiefläche im Erdgeschoss im Ausmaß von rund 180m² an die ***25*** vermietet ist. Festgehalten wird jedoch, dass der Mietvertrag mit der ***26*** bereits mit Endigungsdatum 30.06.2011 gekündigt ist und die ***25*** ihr Objekt bereits geräumt hat und die Käuferin mit dieser eine Einigung hinsichtlich der Auflösung des mit ihr geschlossenen Bestandvertrages erzielt hat.

Hinsichtlich der vorhandenen Bestandverhältnisse und der von der Gemeinschuldnerin selbst genutzten Räumlichkeiten wurde als Stichtag für die Übergabe der kaufgegenständlichen Liegenschaft der 01.04.2011 00:00 vereinbart. Dementsprechend kommen Erträge und Vorteile ab diesem Stichtag der Käuferin zu, umgekehrt hat sie die mit dem Besitz verbundenen Lasten ab dem Stichtag selbst zu tragen. Gleichzeitig trat die Bf auch in den Pachtvertrag mit der ***18*** ein. Mit Schreiben vom 10.05.2011 erteilte der Masseverwalter seine Ausdrückliche Zustimmung zum Eintritt der Erwerberin, Frau ***5***, in den Pachtvertrag mit der ***18***.

Die ***12*** hat das Bestandsverhältnis mit Schreiben vom 24.2.2011 gekündigt. Mit Schriftsatz vom 01.03.2011 teilte der MV mit, dass ihm das Kündigungsschreiben nachweislich erst am 01.03.2011 zugegangen sei und die Kündigung unter Einhaltung der vollen Kündigungsfrist von drei Monaten daher nicht mit 31.05.2011, sondern erst mit 30.06.2011 wirksam werde.

Laut den Ausführungen des Parteienvertreters (PV) der Bf war dann während der laufenden Kündigungsfrist die Bf ex lege Bestandgeberin der ***12*** entsprechend den, im Mietanbot aus dem Jahr 2009 festgelegten Bedingungen. Ende Juni sei die ***12*** an seine Mandantin herangetreten und habe um einen zeitlich begrenzten Vertrag für Juli 2011 zu den bisherigen Bedingungen ersucht, da Abbau und Ausräumen des Untermietobjektes erhebliche Zeit in Anspruch nehmen würden. Schließlich sei die ***12*** nochmals am 27.7.2011 schriftlich an seine Mandantin herangetreten und habe um weitere Miete für August 2011 ersucht. Vorgelegt wurden der Bestandvertrag vom 30. Juni 2011 sowie vom 26. Juli 2011.

Die vorgelegten „Bestandverträge“ vom 30.06.2011 und vom 26.07.2011 lauten jeweils:

„Abgeschlossen zwischen

*1) ***5****

*2) ***27****

wie folgt:

*die Frau ***5*** vermietet das erste Obergeschoss im Objekt in ***28*** an die ***29*** für den Monat Juli 2011 [Anm. BFG: bzw. August 2011] unter Zugrundelegung der Vertragsbestimmungen des Bestandvertrages, abgeschlossen zwischen dem ***30*** und der ***27***, der bisher Grundlage des bestehenden Bestandverhältnisses gewesen ist.“*

Die vorgelegten „Bestandverträge“ wurden auf Firmenpapier der ***12*** mit dem Kopf „***35***“ verfasst. Die Fußzeile enthält Firmenbuchnummer, Gerichtsstand, Kontoverbindung, Tel.Nr. etc..

Mit Ende August 2011 zog die ***12*** endgültig aus dem Bestandsobjekt aus.

Mit Schreiben vom 29.09.2017 („Auskunftsersuchen“) informierte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin darüber, dass die ***6*** an dem genannten Standort „Auspielungen“ gem. § 2 GSpG veranstaltet habe, diese der Glücksspielabgabe unterlägen, und dass die Abgabenbehörde beabsichtige, den Vermieter gemäß § 59 Abs. 4 GSpG zur Haftung für Glücksspielabgaben heranzuziehen, da die Einbringlichkeit der Abgaben bei der ***6*** (Hauptschuldner) als unwahrscheinlich anzusehen sei. Die Beschwerdeführerin sei zur Stellungnahme betreffend die Haftungsinanspruchnahme dem Grunde und der Höhe nach sowie zur Bekanntgabe der Vermögenslage aufgefordert worden.

Die Beschwerdeführerin legte in ihrer Stellungnahme ihre Rechtsansicht dar, dass sie nicht zur Haftung gemäß § 59 Abs. 4 lit. a GSpG herangezogen werden könne, da ein Vermieter generell verpflichtet sei, den Gebrauch des Mietgegenstandes zu dulden und Störungen des Mieters zu unterlassen. Darüber hinaus könnten gemäß Art 7 B-VG nur jene Personen zur Haftung herangezogen werden, bei denen eine Haftung sachlich begründet sei; die Beschwerdeführerin als Untervermieterin hätte aber keine Einfluss- oder Kontrollmöglichkeit über ihre Untermieterin gehabt, da die ***6*** nicht gegen allfällige vertragliche Verpflichtungen verstoßen habe. Eine unbegrenzte Haftung für Glücksspielabgaben könne auch deswegen nicht in Betracht kommen, da die Beschwerdeführerin nicht am Ertrag aus den Glücksspielen partizipiert habe. Zudem lägen bereits mehrere zivilrechtliche Entscheidungen vor, die eine Haftungsinanspruchnahme in ähnlich gelagerten Fällen verneint hätten.

Nach durchgeführtem Ermittlungsverfahren erließ das Finanzamt den beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 10. Dezember 2019 und zog die Bf für den Zeitraum 04-08/2011 gemäß § 59 Abs. 4 lit a GSpG für 10% der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ***6*** in Höhe von insgesamt 987.141,74 Euro, d.s. 98.714,17 Euro, zur Haftung heran.

Das Finanzamt begründete, da die Glücksspielabgabe vom bisher in Anspruch genommenen Abgabenschuldner ***6*** nicht entrichtet worden sei und die Einbringlichmachung bei dieser nach der Aktenlage als unwahrscheinlich anzusehen sei, werde Frau ***5*** als Haftende für die Glücksspielabgabe für die *„in ihrem Verfügungsbereich und mit ihrer Erlaubnis im Zeitraum 04-08/2011 durchgeführten Auspielungen“* in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid vom 10.12.2019 wurde am 08.01.2020 Beschwerde erhoben, welche am 09.04.2020 mit Beschwerde vorentscheidung abgewiesen wurde. Dagegen wurde der gegenständliche Vorlageantrag eingebracht und der Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Die Bf. hat in ihrer Beschwerde vorgebracht, sie habe im April 2011 das, auf der ***14*** errichtete Superädifikat ***15***, aus dem Konkurs ***10*** mit der Absicht übernommen,

dieses abzutragen und an dessen Stelle ein Fahrgeschäft zu errichten. An dieser Stelle stehe heute die ***16***.

Eigentümerin der ***17***, auf welcher das Untermietobjekt errichtet war, sei die ***18***. Das Grundstück werde von der ***19*** verwaltet. Die ***20*** habe die ***17*** an ***10*** zum ausschließlichen Zweck des Betriebs eines Kartencasinos in Bestand gegeben. Jegliches Abweichen davon habe einen ausdrücklichen Kündigungsgrund dargestellt.

Zum Zeitpunkt der Übernahme des Untermietobjekts sei die ***6*** dort eingemietet gewesen. Der (Unter-)Mietvertrag der ***21*** mit der Voreigentümerin des Untermietobjekts sei noch vor Übernahme vom seinerzeitigen Masseverwalter zum 30.06.2011 aufgekündigt worden. Dies sei auch ausdrücklich im Kaufvertrag zwischen dem Masseverwalter und der Beschwerdeführerin festgehalten worden.

Der monatliche Mietzins für das Untermietobjekt sei ein Fixzins gewesen. Die Beschwerdeführerin sei an den Umsätzen der ***6*** in keiner Weise beteiligt gewesen. In der Folge sei es zu 2 Verlängerungen der Kündigungsfrist um jeweils einen Monat gekommen, da die ***6*** gegenüber der Beschwerdeführerin angegeben hatte, dass Abbau und Ausräumen des Untermietobjekts erhebliche Zeit in Anspruch nehmen würden. Die Übergabe an die Beschwerdeführerin sei schließlich zum 31.08.2011 erfolgt.

Mit dem beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid vom 10.12.2019, zugestellt am 12.12.2019, habe die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin gemäß § 59 Abs. 4 lit a GSpG zur Haftung für Glücksspielabgabe in Höhe von EUR 98.714,17 für die im Zeitraum 04/2011 - 08/2011 von der ***6*** veranstalteten Glücksspiele zur Haftung herangezogen. Die der Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegende Glücksspielabgabe sei mit EUR 987.141.70 beziffert worden.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen für die Glücksspielabgabe sei nach den Ausführungen in den, dem Haftungsbescheid angeschlossenen Schlussbesprechungsprotokollen, anhand vorgelegter Unterlagen (tägliche Tischaufzeichnungen/Tischeinnahmen) ermittelt worden.

Dem Haftungsbescheid seien zwei gegenüber der ***6*** ergangene Festsetzungsbescheide vom 04.08.2011 und 16.03.2012 beigelegt worden. Im Haftungsbescheid vom 10.12.2019 habe die belangte Behörde die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin gemäß § 59 Abs. 4 lit. a GSpG damit begründet, dass die Pokerveranstaltungen mit Kenntnis und Zustimmung der Beschwerdeführerin durchgeführt worden seien. Die Glücksspielabgabe sei gegenüber der ***6*** mit Bescheiden vom 04.08.2011 und 16.03.2012 festgesetzt worden. Die Einbringlichmachung sei allerdings nach der Aktenlage unwahrscheinlich.

Dazu führt die Beschwerdeführerin aus, sie sei nach dem bekannten Sachverhalt in einen bestehenden Untermietvertrag eingetreten. Nach der Rechtsprechung des OGH unterlägen die

Bestandverhältnisse im ***22*** dem MRG. Die ***6*** habe daher Bestandschutz genossen. Der Eintritt der Beschwerdeführerin in den bestehenden Mietvertrag sei ex lege erfolgt, zudem der Untermietvertrag vom Masseverwalter bereits gekündigt gewesen sei. Aus den genannten Gründen habe die Beschwerdeführerin schon dem Grunde nach keine Möglichkeit gehabt, die von der belangten Behörde behauptete Haftung, durch eine aktive Handlung zu vermeiden.

Wenn die belangte Behörde im Haftungsbescheid argumentiere (S. 4), dass die Beschwerdeführerin eine Haftung treffe, da § 59 Abs. 4 GSpG keine Regelung enthalte, wonach die Haftung entfalle, wenn die Erlaubnis zur Durchführung von Ausspielungen im eigenen Verfügungsbereich vor Inkrafttreten der Haftungsbestimmung erteilt worden sei und die Bestimmung ebenso wenig einen Haftungsentfall vorsehe, wenn die einmal erteilte Zustimmung des Verfügungsberechtigten nicht widerrufen werden könne, übersehe die belangte Behörde dabei, dass die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt eine Erlaubnis der Ausspielungen iSd § 59 Abs. 4 GSpG erteilt habe, da diese lediglich ex lege in ein bestehendes Unterbestandverhältnis eingetreten sei.

Sofern eine Haftung für fremde Abgabenschulden dem Grunde nach sachlich gerechtfertigt sei, müsse zusätzlich eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein. Gleichheitswidrig seien nach der Rechtsprechung Regelungen, die dem Haftenden eine Haftung auch für Abgabenbeträge auferlegten, die er weder kennen noch voraussehen bzw. beeinflussen konnte und mit denen ihn auch sachlich nichts verbinde (Doralt/Ruppe, Steuerrecht⁷, Band II, 2014, Rz 65).

Im beschwerdegegenständlichen Fall habe die Beschwerdeführerin nicht am Ertrag der ***6*** (Schuldnerin der Glücksspielabgaben) partizipiert. Die Beschwerdeführerin habe von der ***6*** lediglich einen fixen Betrag für die vermieteten Räumlichkeiten erhalten, dessen Höhe vollkommen unabhängig von der Ertrags- und Vermögenslage der ***21*** gewesen sei. Die belangte Behörde verkenne dabei, dass der Umstand bereits bei der Inanspruchnahme zur Haftung selbst (und nicht bei der Entscheidung über das Ausmaß der Haftung) zu berücksichtigen sei. Es widerspreche rechtsstaatlichen Grundsätzen, jemanden pauschal für ein Risiko zur Haftung heranzuziehen, dass er weder beeinflussen noch kontrollieren könne. Der Umstand der unbegrenzten Haftung alleine sei daher bereits verfassungsrechtlich zu beanstanden.

Mit Beschluss vom 2. August 2022 wurde die Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. Ro 2021/17/0005 anhängigen Verfahrens hinsichtlich einer Amtsrevision zu BFG RV/7101709/2020 betreffend § 59 Abs. 4 lit. a GSpG ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob der bloße Vermieter zur Haftung für die Glücksspielabgabe herangezogen werden kann, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Amtsrevision mit Erkenntnis vom 18.04.2023, GZ. Ro 2021/17/0005 unter Hinweis auf Ro 2021/17/0006, ebenfalls vom 18.04.2023, als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wurde das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

Am 13.06.2023 erging ein Vorhalt an die steuerliche Vertretung der Bf. sowie an das Finanzamt, worin das BFG zu dem Schluss kam, dass die Bf. im Lichte vorgenannter Erkenntnisse höchstens für die Monate Juli 2011 und August 2011 als Haftungspflichtige in Anspruch genommen werden könne, da es ihr für die davorliegenden Zeiträume nicht möglich gewesen sei, den Mietvertrag zu beenden und die Zurückstellung des Mietobjekts zu verlangen.

Der steuerl. Vertreter hat mit Schriftsatz vom 17.07.2023 Stellung genommen und ausgeführt, da die Bf. jedenfalls keinen Ausspielungen ohne entsprechende Berechtigung zugestimmt habe, dh diese erlaubt habe, würden die Voraussetzungen für eine Haftung nicht vorliegen.

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 19.07.2023 Stellung genommen und die Haftung für die Monate 07 und 08/2011 bejaht.

Am 22.11.2020 fand die mündliche Senatsverhandlung vor dem BFG statt, welche folgendes Ergebnis gebracht hat:

Der Sachverhalt sei richtig wiedergegeben. Die Parteien führten aus, wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

Der Parteienvertreter führte aus, dass die Motivation zum Vertragsabschluss darin gelegen gewesen sei, eine Achterbahn zu errichten. Es habe zu keiner Zeit die Intention gegeben, Glücksspiel zu erlauben. Es stelle eigentlich eine Verlängerung des Vertragsverhältnisses dar. Der PV stellte die Frage, wie man als Vermieter die Haftung einschränken bzw. eine Haftungsbeschränkung hätte veranlassen sollen? Der einzige Grund nicht zu haften wäre gewesen, nicht zu vermieten. Die notwendigen Vereinbarungen seien bei Vertragsabschluss bereits vorgelegen.

Der Hauptbestandvertrag von Frau ***11*** mit der ***18*** habe als Geschäftszweck den Betrieb eines Kartenkasinos vorgesehen. Das heiße im Umkehrschluss, eine anderweitige Verwendung bzw. ein Verstoß gegen die im ***13*** bestehende Betriebspflicht, hätte einen Kündigungsgrund bedeutet. Im Oktober 2011 sei schließlich ein neuer Vertrag mit der Vertretung der ***18*** abgeschlossen worden, worin der Geschäftszweck auf „Betrieb einer Indoor-Achterbahn“ geändert worden sei.

Das FA verwies auf das bisherige Vorbringen und ergänzte, dass der VwGH ausgesprochen habe, dass es eine Haftungsbeschränkungsmöglichkeit gebe und man hätte die Mietverträge auch auf den reinen Räumungszweck einschränken können.

Dazu führte der PV aus, dass sich der VwGH in seiner Entscheidung auf das VfGH-Erkenntnis G82/88 beziehe, ergangen zum Wiener Getränkesteuergesetz 1971, welches eine unbeschränkte Haftung des Verpächters für den Pächter einer Gastronomie vorgesehen habe.

Über Befragen der Vorsitzenden erklärte die Bf., dass sie damals bereits mit dem Ankauf der Achterbahn aus Japan sowie mit der Änderung der Verträge mit der ***18*** für den Widmungszweck beschäftigt gewesen sei und deshalb eine Verlängerung von 2 Monaten für sie kein Problem dargestellt hätte. Die Fa. ***12*** sei persönlich an sie herangetreten, mit der Bitte um Verlängerung zum Räumen der Liegenschaft, was ihr sehr entgegengekommen sei. Die Bf habe das Gelände ehest baldigst nutzen und keine Probleme mit der ***12*** haben wollen. Die Verlängerungsverträge seien von der ***12*** verfasst und der Bf. zur Unterschrift vorgelegt worden, nachdem sie um Verfassung eines „3-Zeilers“ ersucht hatte.

Über Befragen eines Beisitzers, ob es einen Teilbetrieb in der Räumungsphase gegeben habe, sagte die Bf., dass sie dazu keine Angaben machen könne. Ein allfälliger Spielbetrieb sei ihr nicht bekannt, das Gebäude sei von außen nicht beleuchtet gewesen, die Gastronomie war bereits ausgezogen und das EG war leer.

Die Vertreterin des FA führte aus, dass bis zum letzten Tag gespielt worden sei.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge. Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte der gegenständlichen Beschwerde teilweise statt zu geben, nämlich hinsichtlich der Zeiträume 04-06/2011 und ersuchte um Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Zeiträume 07-08/2011.

Der steuerliche Vertreter beantragte der Beschwerde Folge zu geben und den Haftungsbescheid aufzuheben.

II. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes, das Vorhalteverfahren sowie die mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Die Aussagen der Bf korrelieren mit dem Akteninhalt und sind stimmig. Die kurz gefassten „Bestandverträge“ wurden auf Firmenpapier der ***12*** geschrieben, was sich mit der Aussage der Bf in der Verhandlung deckt, dass ihr die Verträge auf ihr Ersuchen um einen „Dreizeiler“ in dieser Form zur Unterschrift vorgelegt wurden und nicht von ihr gezielt

ausformuliert worden sind. Es ist nachvollziehbar, dass die Bf der kurzfristigen Vermietung um jeweils einen Monat zugestimmt hat um eine friktionsfreie Räumung zu gewährleisten.

III. Rechtliche Beurteilung

III.1. Rechtsgrundlagen

§ 59 GSpG lautet:

„Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld

§ 59. (1) Die Abgabenschuld entsteht in den Fällen der §§ 57 und 58:

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;
2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

(2) Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 sind

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:
 - der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);
 - bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.
2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

(3) Die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 haben diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt Österreich zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt Österreich zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

(4) 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).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

(6) Für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 gelten die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

(7) Bloße entgeltliche Veröffentlichungen (§ 26 Mediengesetz) im Zusammenhang mit Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (§ 58 Abs. 3) gelten weder als Veranstaltung einer Ausspielung durch den Medieninhaber (Abs. 2 Z 1) noch als Ausspielung im Verfügungsbereich des Medieninhabers (Abs. 4 lit. a), wenn der Medieninhaber nicht selbst als (Mit-) Veranstalter auftritt.“

§ 20 BAO lautet:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“

III.2. Judikatur (Das Erkenntnis VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006)

Der Verwaltungsgerichtshof hat im verwiesenen Erkenntnis Ro 2021/17/0006 vom 18.04.2023 u.a. ausgeführt:

[„...§ 59 Glücksspielgesetz - GSpG, BGBl. Nr. 620/1989 idF BGBl. I Nr. 54/2010, lautet (auszugsweise):

„ ...

Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld

§ 59. (1) ...

...

(4) 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).

(5) Als Vermittlung gelten jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder -gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf

andere Art und Weise.

(6) ...“

Durch die Novelle BGBl. I Nr. 76/2011 wurde folgender Abs. 7 angefügt:

„(7) Bloße entgeltliche Veröffentlichungen (§ 26 Mediengesetz) im Zusammenhang mit Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (§ 58 Abs. 3) gelten weder als Veranstaltung einer Ausspielung durch den Medieninhaber (Abs. 2 Z 1) noch als Ausspielung im Verfügungsbereich des Medieninhabers (Abs. 4 lit. a), wenn der Medieninhaber nicht selbst als (Mit-) Veranstalter auftritt.“

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.

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. 76/2011 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 Einflussphäre 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.

Nach den Feststellungen des angefochtenen Erkenntnisses hat die zur Haftung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG herangezogene mitbeteiligte Partei den Mietvertrag zwischen der früheren Grundeigentümerin und der Betreiberin des Pokercasinos beim Ankauf der Liegenschaft vorgefunden. Sie ist durch den Kauf in die Rechtsposition der früheren Vermieterin eingetreten, ohne dass sie das Mietverhältnis ohne wichtigen Grund (vgl. oben Rn. 8) hätte beenden und die Zurückstellung des Mietobjekts verlangen können. Daher stand ihr nicht die Befugnis zu, die im Betrieb des Pokercasinos liegende Durchführung von Ausspielungen zu untersagen. Schon dieser Umstand spricht gegen die Ansicht des Finanzamts, die mitbeteiligte Partei habe mit der vermieteten Räumlichkeit, in der das Pokercasino betrieben wurde, iSd § 59 Abs. 4 lit. a GSpG einen Verfügungsbereich innegehabt und dort die Durchführung der Ausspielung erlaubt.

Somit ist im Revisionsfall § 59 Abs. 4 lit. a GSpG in Bezug auf die mitbeteiligte Partei als bloße Vermieterin der Räumlichkeit nicht anzuwenden, sodass sie nicht zur Haftung für die Glücksspielabgabenschuld ihrer Mieterin C GmbH herangezogen werden darf.

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:

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 Einflussphäre 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).

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).

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).

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. 11.921/1988) 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.

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)....“]

III.3. Erwägungen

Wie dem Akteninhalt zu entnehmen ist, hat der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen von Frau ***10*** mit Schreiben vom 10. Mai 2011 seine ausdrückliche Zustimmung zum Eintritt der Erwerberin des Superädifikates, Frau ***5***, in den Pachtvertrag mit der ***18*** erteilt. Frau ***11*** hat das Superädifikat mit Kaufvertrag vom 25.03./29.03.2011 aus der Insolvenzmasse erworben. Dieser Kaufvertrag ist mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 02.05.2011 genehmigt worden.

Mit Schreiben vom 06. Juni 2011 bestätigt die ***23*** im Sinne der Regelungen des Vertrages vom 03. Februar 2009, das Eintrittsrecht von Frau ***5***.

Laut Vorbringen in der Beschwerde war zum Zeitpunkt der Übernahme des Untermietobjekts die ***6*** noch dort eingemietet. Der Mietvertrag der ***21*** mit der Voreigentümerin des Mietobjekts ist noch vor Übernahme vom seinerzeitigen Masseverwalter zum 30.06.2011 aufgekündigt worden. Dies ist auch ausdrücklich im Kaufvertrag zwischen dem Masseverwalter und der Beschwerdeführerin festgehalten worden. In der Folge ist es zu 2 Verlängerungen der Kündigungsfrist um jeweils einen Monat gekommen, da Abbau und Ausräumen des Objekts

durch die ***6*** erhebliche Zeit in Anspruch genommen haben. Die Übergabe an die Beschwerdeführerin ist schließlich zum 31.08.2011 erfolgt.

Dieses Vorbringen wird untermauert durch den vorgelegten Kaufvertrag. Punkt II.2. lautet:

„Festgehalten wird, dass die Käuferin im Kaufgegenstand zwei Mietverhältnisse übernimmt, wobei das gesamte Obergeschoß an die ***24***, und eine Gastronomiefläche im Erdgeschoß im *Mietvertrag mit der ***26*** bereits mit Endigungsdatum 30.6.2011 gekündigt ist* und die ***25*** ihr Objekt bereits geräumt hat und die Käuferin mit dieser eine Einigung hinsichtlich der Auflösung des mit ihr geschlossenen Bestandvertrages erzielt hat.“

Die ***12*** trat Ende Juni an die Bf heran und ersuchte diese um einen einmonatigen Aufschub, um im Juli 2011 noch im Bestandsobjekt bleiben zu können, womit die Bf einverstanden war. Am 27.07.2011 ersuchte die ***12*** schriftlich um weitere Miete für den Monat August 2011. Auch diesem Ersuchen hat die Bf zugestimmt. Per Ende August 2011 ist die ***12*** endgültig aus dem Bestandsobjekt ausgezogen. Dies korreliert auch mit den Ausführungen der Bf in der Verhandlung. Die vorgelegten „Bestandverträge“ vom 30.06.2011 und vom 26.07.2011 (s.o) wurden aktenkundig auf Firmenpapier der ***12*** verfasst und offensichtlich nur mehr der Bf zur Unterschrift vorgelegt.

Im Lichte vorzitiertur Judikatur bedeutet dies für vorliegenden Fall folgendes:

Auch in gegenständlichem Fall hat die zur Haftung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG herangezogene Person den Mietvertrag zwischen der früheren Eigentümerin des Gebäudes und der Betreiberin des Pokercasinos bei Ankauf der Liegenschaft vorgefunden und hat dieses Mietverhältnis mit dem Kaufvertrag vom 25.03.2011 übernommen. Der Bestandvertrag konnte von beiden Vertragsparteien - ohne Angabe von Gründen – unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Monatsletzten aufgekündigt werden (Punkt II. des Bestandvertrages vom 24.07.2009 mit ***31***).

Mit Schreiben vom 24.02.2011 hat der Geschäftsführer der ***21*** das bestehende Bestandverhältnis für die im Betreff genannten Räumlichkeiten (Obergeschoss des Objekts ***9***) „unter Einhaltung der Kündigungsfrist von 3 Monaten zum 31. 05. 2011 aufgekündigt“ und um Kenntnisaufnahme ersucht. Der Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Frau ***10*** hat das Kündigungsschreiben zur Kenntnis genommen und mitgeteilt, da ihm dieses erst nachweislich am 01.03.2011 zugegangen sei, jedoch die dreimonatige Kündigungsfrist voll gewahrt bleiben müsse, wirke die Kündigung erst zum 30.06.2011.

In diesem Zeitraum war es der Bf nicht möglich, den Mietvertrag zu beenden und die Zurückstellung des Mietobjekts zu verlangen. Daher stand ihr nicht die Befugnis zu, die im Betrieb des Pokercasinos liegende Durchführung von Ausspielungen zu untersagen.

Insbesondere war der Zweck des Bestandvertrages der Betrieb eines Kartencasinos sowie Aufstellung und Betrieb von Münzgewinnspielapparaten. Insofern ist § 59 Abs. 4 lit. a GSpG für diesen Zeitraum auf die Bf als bloße Vermieterin der Räumlichkeit nicht anzuwenden, sodass sie nicht zur Haftung für die Glücksspielabgabenschuld ihrer Mieterin herangezogen werden darf.

Was den Zeitraum danach betrifft, also die Monate Juli und August 2011, ist folgendes zu sagen:

Die Bf hat glaubwürdig dargelegt, dass sie keine Kenntnis davon hatte, dass in den Räumlichkeiten noch Spielbetrieb stattgefunden hat. Die Bf ist auch in keiner Weise an den Einnahmen beteiligt gewesen, noch war sie sonst in irgendeiner Weise involviert. Das Interesse der Bf lag rein darin, dass die ***12*** friktionsfrei aus dem Gebäude auszieht. Da die Bf währenddessen mit dem Kauf der Achterbahn sowie mit der Vertragsgestaltung mit der ***18*** hinsichtlich der geänderten Nutzung beschäftigt war und sie das Grundstück noch nicht nutzen konnte, hat die zweimalige Verlängerung kein Problem dargestellt.

Die Bf. hat am 30.06.2011 einen Bestandvertrag „für den Monat Juli“ mit der ***12*** abgeschlossen „unter Zugrundelegung der Vertragsbestimmungen des Bestandvertrages, abgeschlossen zwischen dem ***30*** und der ***27***, der bisher Grundlage des bestehenden Bestandverhältnisses gewesen ist“.

Ebenso hat die Bf. am 26.07.2011 neuerlich einen solchen Bestandvertrag „für den Monat August“ abgeschlossen.

Wie bereits ausgeführt, wurde diese Vereinbarung von der ***12*** an die Bf in dieser Form vorgelegt.

Der Hauptbestandvertrag von Frau ***11*** (in welchen sie nach Frau ***10*** eingetreten ist) mit der ***18*** sah als Geschäftszweck den Betrieb eines Kartenkasinos vor. Das heißt im Umkehrschluss, eine anderweitige Verwendung bzw. ein Verstoß gegen die im ***13*** bestehende Betriebspflicht, hätte einen Kündigungsgrund bedeutet. Im Oktober 2011 wurde ein neuer Vertrag mit der ***18*** abgeschlossen.

Wie der PV in der Verhandlung zutreffend ausgeführt hat, kann man von einer durchschnittlichen Rechtsperson nicht erwarten, dass sie § 59 Abs. 4 Glücksspielgesetz im Sinne der VwGH-Judikatur interpretiert. D.h. obwohl die Haftungsbestimmung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG ab 1. Jänner 2011 in Geltung stand, wäre es der Bf wohl nicht möglich gewesen bzw. auch nicht notwendig erschienen, Vorsorge für allfällige Glücksspielabgaben zu treffen, da ja bei Vertragsabschluss des Kaufvertrages vom 25.03.2011 bereits eine wirksame Kündigung der ***12*** mit 30.06.2023 vorlag. Dass diese zweimal um Verlängerung für den Auszug ersuchen würde war ja zu dem Zeitpunkt nicht vorhersehbar.

Der Tatbestand des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG ist nach Ansicht des h.o. Gerichts somit auch für den Zeitraum 07/2011-08/2011 nicht erfüllt.

Darüber hinaus würde ein Verständnis, wonach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG erlauben würde in einer Konstellation wie der vorliegenden - vergleichbar jener im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes - 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 (VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006 samt Judikaturziten).

Der Verfassungsgerichtshof 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 Einflussphäre liegen.

Wie oben ausgeführt, erscheint es in vorliegendem Fall unsachlich, wenn die Bf verhalten wird, für etwas einzustehen, womit sie nichts verbindet, also auch für Umstände, die außerhalb ihrer Interessen- und Einflussphäre liegen bzw. diesen widersprechen (vgl. VfSlg. 5.318/1966, 15.773/2000 in VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006).

Die Inanspruchnahme zur Haftung ist eine Ermessensentscheidung. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). In diesem Zusammenhang sind alle im gegenständlichen Fall in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen.

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“ (vgl. zB VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043; 17.5.2004, 2003/17/0132; 24.2.2011, 2009/15/0161; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben (siehe § 114 Tz 6 ff) sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl. zB Stoll, BAO, 208). Zur „Zweckmäßigkeit“ iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der

Verwaltungsökonomie (zB Ritz, ÖStZ 1996, 70); siehe Rz 9 (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 20, III. Kriterien [Rz 5 – 9]).

Bei der Inanspruchnahme *persönlich Haftender* ist somit vor allem die *Nachrangigkeit* der Haftung zu berücksichtigen (vgl zB Ritz, ÖStZ 1991, 94; VwGH 23.4.1992, 90/16/0196).

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem, auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner tatsächlich uneinbringlich ist, jedoch ist bei der Ermessensübung zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Wie bereits ausgeführt, konnte die Bf im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages von der Kündigung des bestehenden Mietvertrages ausgehen. Es war nie ihre Intention, in irgendeiner Form mit der ***12*** in geschäftlichen Kontakt zu treten. Sie war auch in keiner Weise an den Einnahmen beteiligt oder in den Spielbetrieb involviert. Die Bf erhielt für die zwei fraglichen Monate lediglich einen Fixzins, dessen Höhe in etwa den Aufwendungen der Bf für die an die ***18*** zu leistende Grundstückspacht entsprach (15.000,-Euro + 10%).

Ihr Interesse lag an einer raschen, friktionsfreien Räumung des Objektes. Ein höherer Grad des Verschuldens kann der Bf wohl nicht unterstellt werden.

Weiters darf auch ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld beim Primärschuldner und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung bei der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden. Hinsichtlich der Primärschuldnerin ist für die Zeiträume 04-08/2011 eine Prüfung durchgeführt worden. Für diesen Zeitraum ist für die von der ***6*** veranstalteten Ausspielungen eine Glücksspielabgabe in der Höhe von insgesamt € 987.141,74 angefallen. Diese wurde gegenüber der ***6*** mit Bescheid vom 11.08.2011 (Zeitraum 01/2011 - 04/2011) und mit Bescheid vom 16.03.2012 (Zeitraum 05-08/2011) festgesetzt. Da die Glücksspielabgabe vom bisher in Anspruch genommenen Abgabenschuldner ***6*** nicht entrichtet wurde und die Einbringlichmachung bei dieser nach der Aktenlage als unwahrscheinlich anzusehen war, hat das Finanzamt die Bf als Haftende für die Glücksspielabgabe für die „in ihrem Verfügungsbereich und mit ihrer Erlaubnis im Zeitraum 04-08/2011 durchgeführten Ausspielungen“ in Anspruch genommen und den gegenständlichen Haftungsbescheid vom 10.12.2019 erlassen. Die Gesellschaft ist inzwischen infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Dementsprechend ist im gegenständlichen Fall bei der Bemessung der Haftungshöhe auch auf den Umstand des überaus langen Zeitablaufs Bedacht zu nehmen. Ein solcher Umstand kann auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind, wobei die Frage inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, vom Einzelfall abhängt (zB VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046; BFG

30.6.2021, RV/7105704/2018 in BFG 09.02.2023, RV/7100604/2020). Zwischen dem Entstehen des Abgabeananspruches (§ 59 Abs. 1 GSpG) im Jahr 2011 und der Erlassung des Haftungsbescheides im Dezember 2019 liegt ein Zeitraum von über 8 Jahren.

Unter Berücksichtigung aller genannten Umstände wie den langen Zeitablauf, keine Umsatzbeteiligung, reine Mieteinnahmen, ein Fixzins, eigene Aufwendungen für die Grundstückspacht, müsste die Haftungshöhe auf ein absolutes Minimum begrenzt werden, was einerseits der Verwaltungsökonomie widersprechen und andererseits den Betrag dennoch nicht einbringlich machen würde.

Damit wäre dem Grundgedanken der Zweckmäßigkeit der Ausübung des Ermessens nicht mehr Rechnung getragen, weil ein Abgabenausfall keinesfalls verhindert werden könnte.

Selbst wenn man also die Verwirklichung des Tatbestandes des § 59 Abs. 4 lit a GSpG bejahen würde, müsste dem Beschwerdebegehren dennoch in Ausübung des in § 20 BAO normierten Ermessens aus Billigkeitserwägungen im Interesse der Partei entsprochen werden, zumal eine andere Betrachtungsweise im Hinblick auf die Nachrangigkeit der Haftung jedenfalls zu einem unsachlichen Ergebnis führen würde und ebenso aus Zweckmäßigkeitserwägungen im Hinblick auf Verwaltungsökonomie und Wirtschaftlichkeit.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Revision (Spruchpunkt II)

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.

In gegenständlichem Fall ist eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 18.04.2023, GZ. Ro 2021/17/0005 unter Hinweis auf VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006).

Wien, am 30. November 2023

