

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Cerha Hempel Rechtsanwälte GmbH Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten als Rechtsnachfolger des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. September 2018 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird 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

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin und dem gegenständlichen Mietvertrag:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) ist ein Hotel in ***Ort*** in Tirol.

Am 1. Dezember 2012 hat sie als Vermieterin mit der Mieterin ***Pokerturnieranbieterin*** (in der Folge als Mieterin bezeichnet), einem Unternehmen zum Betrieb von Pokerturnieren, einen Mietvertrag abgeschlossen.

Der Mietvertrag wurde zum Zweck geschlossen, dass die Mieterin im Hotel des Vermieters in der Wintersaison Pokerturniere anbietet und lautet im Wesentlichen wie folgt:

„ ...

Der Mieter beabsichtigt im Hotel des Vermieters in der Wintersaison Pokerturniere anzubieten. Dies vorausgeschickt vereinbaren die Parteien folgendes:

§ 1 Mietgegenstand

1.1 Vermieter vermietet an den Mieter die im Hotel ... (im Erdgeschoss des Hauptgebäudes, hinter der Hotelhalle) gelegen und abgegrenzten Raum zum Zwecke des Betriebs von Pokerturnieren.

1.2 Die Mietsache darf nur zu dem in Abs. 1 genannten Zweck genutzt werden. Änderungen des Nutzungszwecks sind dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen und bedürfen der vorherigen Zustimmung des Vermieters.

§ 2 Mietzeit

Das Mietverhältnis beginnt am 01.12.2012 und läuft bis 31.03.2013. Das Mietverhältnis endet nach Ablauf des 31.03.2013, ohne dass es einer Kündigung bedarf.

§ 3 Miete, Nebenkosten

3.1 Die Miete für den in § 1 beschriebenen Mietgegenstand beträgt, inklusive aller Nebenkosten, monatlich...200,00 ...EUR zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer, derzeit 20 %, mithin...40,00...EUR, insgesamt also...240,00...EUR.

...“

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

2.1. Auskunftersuchen der belangten Behörde an die Bf

Die belangte Behörde informierte die Bf am 6. Februar 2018 über die Bestimmungen des Glücksspielgesetzes (GSpG) insb. über § 59 Abs. 4 GSpG, demzufolge für die korrekte

Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand derjenige hafte, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaube.

Wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre, oder dessen Inanspruchnahme aus rechtlichen Gründen nicht möglich oder nicht zulässig sei, könne ein persönlich Haftender für die Abgabe in Anspruch genommen werden.

Dabei stünde der Abgabenbehörde die Wahl zu, ob sie alle Haftenden oder nur einzelne, im letzteren Fall welchen der Haftenden sie zur Leistung heranziehen wolle. Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Haftenden, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Haftenden liege im Ermessen der Behörde (VwGH 4.3.1999, 96/16/0221,0222). Bei der Ermessensübung sei vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen.

Das Gesetz räume der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen habe.

Da im gegenständlichen Fall die Mieterin am Standort der Bf als Vermieterin im Zeitraum von 12/2012 bis 03/2013 Ausspielungen gemäß § 2 Glücksspielgesetz in Form von Poker-Cashgames veranstaltet hätte, würden diese nach der gesicherten höchstgerichtlichen Rechtsprechung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen und wären die für den Zeitraum von 12/2012 bis 03/2013 für die veranstalteten Ausspielungen eine Glücksspielabgabe in der Höhe von € 112.832,00 angefallen, die der Mieterin gegenüber mit Bescheid(en) vom 15.04.2013 festgesetzt worden wären.

Laut vorliegenden Mietvertrag hätte die Bf als Vermieterin an die Mieterin laut Mietvertrag einen abgegrenzten Raum im Hotel zum Geschäftszweck Poker vermietet.

Die Pokerveranstaltungen hätten daher mit Kenntnis und Zustimmung der Bf stattgefunden. Eine Erlaubnis der Bf zur Durchführung von Pokerspielen in ihrem Verfügungsbereich liege somit jedenfalls vor.

Die Bf sei daher gemäß § 59 Abs. 4 lit a GSpG Haftende für die aus dem Spielbetrieb der Mieterin resultierenden Glücksspielabgaben.

Da die Glücksspielabgabe vom bisher in Anspruch genommenen Abgabenschuldner nicht entrichtet worden sei und deren Einbringlichmachung nach der Aktenlage als unwahrscheinlich anzusehen sei, werde die Bf als Haftende für die Glücksspielabgabe betreffend die in ihrem Verfügungsbereich und mit ihrer Erlaubnis

durchgeführten Ausspielungen in Anspruch genommen. Nach der Aktenlage existiere auch kein weiterer Gesamtschuldner bzw. Haftungspflichtiger für die gegenständliche Glücksspielabgabe.

Sofern einer der Abgabenschuldner die Forderung des Bundesschatzes erfülle, wirke die Zahlung als schuldbefreiend für alle Gesamtschuldner.

Die Bemessungsgrundlage wurde in folgender Höhe angegeben:

Zeitraum	BMGL	BMGL	Steuersatz	GSpA	GSpA	GSpA gesamt
	Cashgame	Turniere		Cashgame	Turniere	
12/2014	€ 161.480,00	€ 0,00	16%	€ 25.836,80	€ 0,00	€ 25.836,80
01/2015	€ 303.840,00	€ 0,00	16%	€ 48.614,40	€ 0,00	€ 48.614,40
02/2015	€ 214.600,00	€ 0,00	16%	€ 34.336,00	€ 0,00	€ 34.336,00
03/2015	€ 25.280,00	€ 0,00	16%	€ 4.044,80	€ 0,00	€ 4.044,80
Gesamt						€ 112.832,00

Die belangte Behörde ersuchte die Bf mit Ersuchen um Auskunft vom 6. Februar 2018 um genaueste Darstellung der Vermögenslage der Bf und um Stellungnahme zur geplanten Haftungsinanspruchnahme der Bf sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

2.2. Stellungnahme der Bf

Am 31. August 2018 nahm die Bf zum Auskunftersuchen der belangten Behörde Stellung, indem sie eine Haftungsinanspruchnahme ablehnte, weil die gesetzlichen Voraussetzung einer Erlaubnis der Durchführung der Ausspielung im Verfügungsbereich der Bf iSd § 59 Abs. 4 lit.a GSpG als Vermieterin nicht gegeben sei.

Ein Vermieter könne nach dieser Bestimmung somit nur zur Haftung herangezogen werden, wenn er Glücksspiele „in seinem Verfügungsbereich“ „erlaubt“.

Allerdings sei ein Vermieter schon gar nicht in der Lage, eine Erlaubnis für die Durchführung von Glücksspielen zu erteilen, sondern dulde lediglich die betriebliche Nutzung seiner Räumlichkeiten durch den Mieter im Rahmen der vom Gesetz erlaubten Zwecke und unter Einhaltung der dem Mieter für dessen Betriebe auferlegten Auflagen. Zitiert wurde in diesem Zusammenhang der Artikel *Beiser*, taxlex 2018, 87.

Im gegenständlichen Fall hätte die Glücksspielbetreiberin Pokerspiele auf Grundlage ihrer gewerberechtlichen Bewilligung angeboten, also sei ihr die Durchführung von Ausspielungen von der Gewerbebehörde - und nicht vom Vermieter - erlaubt worden. Die Bf hätte die Ausübung dieser erlaubten gewerblichen Tätigkeit in weiterer Folge lediglich geduldet. Als bloße Vermieterin bestünde für sie weder eine Berechtigung noch eine Verpflichtung, die Einhaltung von Abgabepflichten durch ihre Mieterin zu prüfen, weshalb § 59 Abs 4 lit a GSpG somit schon von seinem Wortlaut nicht auf die Bf anwendbar sei.

Weiters habe die Bf die Durchführung nicht „in ihrem Verfügungsbereich“ erlaubt.

Ein Mieter von Geschäftsräumlichkeiten erlange als Rechtsbesitzer die Verfügungsgewalt über die von ihm gemieteten Räumlichkeiten. Zu den wichtigsten Pflichten des Vermieters gehöre die Verschaffung zum Gebrauch der Bestandssache und deren Erhaltung sowie das Dulden des zulässigen Gebrauchs und die Unterlassung von Störungen als auch den Schutz vor Störungen durch Dritte.

Nach *Rainer in Rainer*, Miet-und WohnR Kap. 5.5.3.1.; MietSlg 40.015 sei eigenmächtiges Betreten des Mietobjekts durch den Vermieter als Besitzstörung zu qualifizieren, da dies einen unzulässigen Eingriff in den Rechtsbesitz des Mieters darstelle. Gegen Störungen seines (Rechts-)Besitzes könne der Mieter mit Besitzstörungsklage gemäß § 339 ABGB vorgehen. Der Mieter von Geschäftsräumlichkeiten übe somit seine gewerbliche Tätigkeit in seinem eigenen Verfügungsbereich und nicht im Verfügungsbereich des Vermieters aus, da er jedermann mit Klage dazu zwingen könne, Störungen zu unterlassen. Das Tatbestandselement, wonach derjenige, der die Durchführung einer Ausspielung „in seinem Verfügungsbereich“ erlaube, für die Glücksspielabgaben eines anderen haften solle, sei somit bei einem Vermieter keinesfalls erfüllt.

Darüberhinaus sieht die Bf verfassungsrechtliche Grenzen der Haftung für fremde Abgabenschulden, da eine Haftung gemäß dem Gleichheitssatz des § 7 B-VG nur bei einem sachlichen Grund geltend gemacht werden dürfe.

Die sachliche Rechtfertigung ergebe sich für den VfGH aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der Abgaben einerseits, und aus einem aufgrund einer Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen Abgabenschuldner und Haftendem andererseits und führe dazu aus, dass es unsachlich erscheine, "*wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, hier also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflußsphäre liegen*" (VfSlg 5318/1966).

Eine Haftung für Abgabenschulden anderer sei verfassungsrechtlich somit durch die Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten begrenzt. Nur wer in der Lage ist, das Risiko von Abgabenausfällen effizient zu kontrollieren und gegebenenfalls darauf einzuwirken, dürfe zur Haftung herangezogen werden, andernfalls wäre die Heranziehung zur Haftung unsachlich.

Die Bf hätte gegenständlich keine Möglichkeit auf die Geschäftstätigkeit ihrer Mieterin einzuwirken, zumal es ihr als Vermieterin untersagt sei, den Rechtsbesitz ihrer Mieterin zu stören, die im Fall einer Störung mit Besitzstörungsklage vorgehen könne und auch bei Störungen von ihrer Verpflichtung zur Mietzinszahlung befreit würde (OGH 12.02.1998, 2 Ob 5/98v).

Darüber hinaus hätte die Bf das Bestandverhältnis gar nicht kündigen können, selbst wenn sie über die Glücksspielabgabenrückstände der Mieterin gewusst hätte, was sich aus den zwingenden gesetzlichen Vorschriften zum Schutz der Mieter ergebe, wonach eine Kündigung nur bei Vorliegen gewisser Gründe zulässig sei. Dies gelte sowohl für die Wohnraum- als auch die Geschäftsräummiere und unabhängig davon, ob das MRG oder das ABGB auf den Mietvertrag anzuwenden sei.

Das MRG beschränke die Kündigungsmöglichkeit des Vermieters gemäß § 30 Abs 1 MRG auf wichtige Gründe.

Als wichtiger Kündigungsgrund nach § 30 Abs 1 MRG kämen Verstöße des Mieters gegen vertragliche Verpflichtungen nur dann in Frage, wenn durch den Verstoß Interessen des Vermieters derart verletzt würden, dass sie einer Gefährdung der Existenz des Vermieters gleichkämen. Genannt wurden Gründe wie wiederholte, länger währende vertragswidrige Benützung des Objekts oder eine erhebliche Verletzung der Substanz der Mietgegenstandes oder unleidliches Verhalten, was im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit von Unternehmen einen Kündigungsgrund darstellt, wenn Störungen das für Unternehmen dieser Art übliche und unvermeidbare Ausmaß überschreiten würden.

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs 2 Z 13 MRG komme zur Anwendung, wenn ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintrete, der als wichtig und bedeutsam anzusehen sei.

Im gegenständlichen Fall hätte die Mieterin gegen keine vertraglichen Verpflichtungen verstoßen, auch keine Handlungen gesetzt, die als Störungen im Sinne des § 30 Abs 2 Z 3 2. Fall MRG zu qualifizieren wären. Im Mietvertrag wäre die Nichtentrichtung von Glücksspielabgaben nicht als wichtiger Grund im Sinne des § 30 Abs 2 Z 13 MRG vereinbart worden, der zu einer Kündigung berechtigt hätte.

Gemäß §§ 1117, 1118 ABGB könnten Bestandverhältnisse aus wichtigem Grund vorzeitig aufgelöst werden. Ein solcher liege dann vor, wenn eine Fortsetzung des Dauerschuldverhältnisses unzumutbar sei. Auch außerhalb des Anwendungsbereichs des MRG sei somit eine Kündigung durch den Vermieter nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zulässig.

Der Tatbestand des nachteiligen Gebrauchs iSd § 1118 ABGB 1. Fall enthalte sowohl den Tatbestand des nachteiligen Gebrauchs iSd § 30 Abs 2 Z 3 erster Fall MRG, als auch jenen des unleidlichen Verhaltens im iSd § 30 Abs 2 Z 3 zweiter Fall MRG. Bei der Beurteilung der Frage, ob ein wichtiger Grund im Sinne des § 1118 ABGB vorliege, könne die Rechtsprechung zum MRG herangezogen werden. Da die Mieterin vom Mietgegenstand keinen nachteiligen Gebrauch gemacht hätte und auch sonst kein wichtiger Grund iSd § 1118 ABGB (Mietzinsrückstand, Abbruch und Neuherstellung eines vermieteten Gebäudes) vorliege, der die Bf zur Kündigung berechtigt hätte, könne die Bf, die sich aus dem Mietverhältnis ergebende Haftung mit rechtlich zulässigen Mitteln nicht abwenden.

Daher sei die Heranziehung der Bf zur Haftung unsachlich, da sie keine Möglichkeit habe, die Haftung zu vermeiden.

Aber selbst wenn eine ausreichende Nahebeziehung zwischen dem Haftenden und der Abgabenschuldnerin bejaht würde, die eine Haftung dem Grunde nach rechtfertigen würde, dürfe die Haftung nach der Judikatur des VfGH nicht unbegrenzt sein, damit sie als verfassungskonform beurteilt werden könne.

Bei dieser Beurteilung komme es insbesondere darauf an, ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Ertrag des Unternehmens des Primärschuldners beachtet würde. Nach dem Wortlaut von § 59 Abs 4 lit a GSpG sei gesetzlich keine zwingende Begrenzung der Haftung vorgesehen. Die mangelnde Begrenzung des Haftungsumfanges dem Wortlaut nach hätte den VfGH schon mehrfach sogar dazu bewogen, die gesetzlichen Grundlagen für die Haftungsinanspruchnahme als verfassungswidrig aufzuheben. So hätte er keine sachliche Rechtfertigung für die Festlegung einer weitgehend unbeschränkten Haftung des Erwerbers eines Unternehmens oder Betriebes für rückständige Abgaben gesehen und aus diesem Grund § 14 BAO (idF BGBl. Nr. 194/1961) aufgehoben (VfSlg 12.764/1991).

Auf Grundlage ähnlicher Erwägungen hätte er wenig später auch die vergleichbare Bestimmung in § 12 Abs 1 lit a Wiener Abgabenordnung (LGB1. Nr. 21/1962) aufgehoben.

Darüber hinaus hätte der VfGH auch die Bestimmung in § 5 Abs 2 des Wiener Getränkesteuergesetzes (idF LGB1. 2/1971) als verfassungswidrig qualifiziert, da sie eine der Höhe nach unzureichend limitierte Haftung des Verpächters für Abgaben des früheren Pächters vorsah (VfSlg 11.921/1988).

Im gegenständlichen Fall unterlasse es die Abgabenbehörde zu berücksichtigen, dass die Bf nicht am Ertrag der Mieterin als Schuldnerin der Glücksspielabgaben partizipiert hätte. Die Bf hätte von ihr lediglich einen Mietzins in Höhe von 240 € pro Monat (inkl USt) für die vermieteten Räumlichkeiten erhalten, dessen Höhe vollkommen unabhängig von der Ertrags- und Vermögenslage der Mieterin gewesen wäre.

Da der Mieterin Glücksspielabgaben vorgeschrieben worden wären und die Bf nun für diese Abgaben haften solle, obwohl ihre eigenen - aus dem für vier Monate abgeschlossenen Mietvertrag mit der Mieterin generierten - Einnahmen in Höhe von 960 € lediglich einen Bruchteil der fremden Abgabenschuld in Höhe von 112.832, € ausmachen würden, ginge die Abgabenbehörde von einer „*uferlosen Haftung*“ der Bf aus.

Dieser Umstand allein sei bereits verfassungsrechtlich zu beanstanden. Im Zusammenspiel mit der Tatsache, dass die Bf keine Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich der Erfüllung der Abgabepflichten durch die Mieterin hätte, sei die Haftung jedenfalls verfassungswidrig.

Die Bf führte auch Rechtsprechung der Zivilgerichte an, derzufolge diese die Haftung des Bestandgebers für Abgabenschulden des Bestandnehmers bereits verneint hätten.

Als Beispiel führte sie eine Pokercasinos betreibende GmbH an, die an andere Gesellschaften den Betrieb ihrer Pokercasinos verpachtet hätte und dafür einen monatlichen Pachtzins erhalten hätte.

Im Zuge eines Insolvenzverfahrens wäre bei der Beurteilung der Frage, ob das gemeinschuldnerische Unternehmen zu schließen sei, gerichtlich zu klären, ob die GmbH als Verpächter ab der Verpachtung für die Glücksspielabgaben der Pächter hafte. Das Oberlandesgericht Wien hätte eine derartige Haftung des Verpächters für die Abgabenschulden der Pächter verneint (OLG Wien 3.8.2016; 28 R221/16z, S 8; 6.9.2016, 28 R246/16a, Punkt II.4).

Auch in einem anderen Verfahren der GmbH hätte ein Zivilgericht die Möglichkeit der Haftungsanspruchnahme nach § 59 Abs 4 GSpG verneint, als fraglich gewesen wäre, ob ein Vermieter (Kläger) einen Mietvertrag einseitig auflösen und die Räumung des Bestandsobjekts verlangen dürfe, wenn der Mieter bzw sein Untermieter (die GmbH) in den Räumlichkeiten ein Pokercasino betreibe. Da der Kläger im Verfahren (unter anderem) vorgebracht hätte, dass er nach einem Schreiben des Finanzamts für die durch den Betrieb des Pokercasinos verursachten Glücksspielabgaben hafte, hätte sich das Bezirksgericht Kufstein wie folgt zu dieser Frage geäußert (BG Kufstein 24.5.2017, 5 C 1149/16y, S 12 f):

„Nach der von der Beklagten zitierten Judikatur des VfGH dürfen nur Personen zur Haftung für Steuern und Abgaben herangezogen werden, bei denen diese Haftung sachlich begründet ist. Den bloßen, am Glücksspiel ansonsten völlig unbeteiligten, Vermieter zur Haftung für Abgaben seines Mieters als Betreiber erlaubten Glücksspieles heranzuziehen, wäre eine unsachliche und daher verfassungswidrige Regelung.

...

Nach Ansicht des Gerichtes stellt die bloße Vermietung von Geschäftslokalen(auch wenn das Mietlokal zum Zwecke des Betriebes eines Casinos angemietet wird), noch nicht die Erlaubnis des Verfügungsberechtigten zur Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich dar, wenn der Vermieter an der Organisation des Glücksspieles (wie hier) vollkommen unbeteiligt ist. Ganz offenbar hat das Gesetz bei den Haftenden nach § 59 Abs. 4 GSpG die Personen im Auge, die das Glücksspiel - wenn auch nur in geringem Anteil - wenigstens mitorganisieren oder daran partizipieren.“

Ähnlich schränke auch der OGH die zivilrechtliche Haftung von Vermietern für Glücksspiele des Mieters ein und verneine im Glücksspielbereich grundsätzlich eine zivilrechtliche Haftung des Vermieters von Geschäftslokalen für das Verhalten seiner Mieter (OGH 14.10.2015, 3 Ob 184/15b; 23.2.2016, 4 Ob 188/15 y; 21.2.2017, 4 Ob 34/17d).

Anderes gelte nur in Ausnahmefällen, wenn bspw die Vermietung primär der Verschleierung und Umgehung der unmittelbaren (Mit-)Veranstaltung von Glücksspielen durch den Vermieter diene (OGH 16.6.2015, 4 Ob 68/1 5a). Einen solchen Ausnahmefall hätte der OGH in einem Sachverhalt erkannt, in dem derjenige, der zu Haftung herangezogen werden sollte, nicht nur einen Teil des von ihm betriebenen Lokals zur Aufstellung von Spielautomaten vermietet hätte, sondern auch für den ordnungsgemäßen Betrieb der Automaten gesorgt hätte, die erzielten Geldbeträge verwahrt hätte, Gewinne an die Spieler ausbezahlt hätte und die Abrechnungen geführt hätte (OGH 20.3.2013, 6 Ob 118/12i).

Diese Wertungen des OGH in Bezug auf die zivilrechtliche Haftung ließen sich auf die Frage der Zulässigkeit einer abgabenrechtlichen Haftung übertragen, da der OGH zutreffend eine sachliche Rechtfertigung für eine Haftung verlange.

Eine solche sachliche Rechtfertigung liege im gegenständlichen Fall gerade nicht vor, da die Adressatin des Ergänzungsersuchens ausschließlich Vermieterin sei. Schon gar nicht könne die Haftung betragsmäßig unbeschränkt sein, sodass eine Vermieterin für Abgaben in Millionenhöhe hafte, wenn sie nur einen Bruchteil dieses Betrages als Mietentgelt erhalten hätte.

Desweiteren bezog sich die Bf in ihrer Stellungnahme darauf, dass sie als bloße Vermieterin nicht für die Glücksspielabgaben ihrer Mieterin hafte, könne auch aus einem Erkenntnis des BFG und aus § 59 Abs 7 GSpG abgeleitet werden. Im Erkenntnis vom 10.10.2016, RV/7100866/2015, hätte das BFG zu beurteilen, ob ein Vermieter von Räumlichkeiten, in denen dessen Mieter Spielautomaten aufgestellt hätte, als Gesamtschuldner mit seinem Mieter die Glücksspielabgaben schulde. Da das BFG die Vermieterin nicht als Vermittlerin iSd § 59 Abs 5 GSpG qualifiziert hätte, hätte es auch deren Stellung als Gesamtschuldner verneint und in einem Nebensatz erwähnt, dass die Vermieterin aufgrund ihrer Beteiligung am Umsatz bzw am Erfolg von (verbotenen) Automaten lediglich nach § 59 Abs 4 lit b GSpG hafte.

Somit wäre für das BFG die Partizipation des Vermieters am Erfolg des Glücksspielangebots eine Voraussetzung für die Haftung, eine solche liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Auch aus § 59 Abs 7 GSpG ließe sich ableiten, dass jemand, den nichts mit dem Glücksspiel verbindet, nicht für Abgaben herangezogen werden könne: Nach § 59 Abs 7 GSpG würden bloße entgeltliche Veröffentlichungen (§ 26 Mediengesetz) im Zusammenhang mit Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne Vermögenswerte Leistung (§58 Abs 3) weder als Veranstaltung einer Ausspielung durch den Medieninhaber (Abs 2 Z 1) noch als Ausspielung im Verfügungsbereich des Medieninhabers (Abs 4 lit a) gelten, wenn der Medieninhaber nicht selbst als (Mit-) Veranstalter auftrete.

Aus dieser Bestimmung ergebe sich, dass ein Medieninhaber nicht nach § 59 Abs 4 lit a GSpG zur Haftung herangezogen werden könne, wenn er Gewinnspiele (Preisausschreiben) in seinem Medium bloß veröffentliche. Genauso wie ein Medienunternehmer einem Unternehmer gegen Entgelt in seinem Medium Raum für die Veröffentlichung eines Preisausschreibens gebe, stelle ein Vermieter einem Unternehmer seine Räumlichkeiten für die Veranstaltung von Glücksspielen zur Verfügung.

Dass nur der Vermieter, der wie der Medienunternehmer lediglich dem Kern seiner beruflichen Tätigkeit nachgehe, für fremde Glücksspielabgaben haften solle, widerspräche der Systematik des GSpG und wäre unsachlich.

Betreffend das Ermessen äußerte sich die Bf dahingehend, dass die Erlassung von Haftungsbescheiden stets im Ermessen der Abgabenbehörde stünde und sie den Haftungspflichtigen nicht zur Haftung heranziehen müsse, sondern über einen gewissen Entscheidungsspielraum verfüge, der gemäß § 20 BAO gebunden sei an Billigkeit (Interesse der Partei), Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse) und Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben.

Dass die Heranziehung zur Haftung nicht im Interesse der Bf liege sei evident.

Auch der Betrag, für den sie nach Ansicht der Abgabenbehörde haften solle, stünde in keinem Verhältnis zu den von ihr aus dem Bestandvertrag mit der Mieterin erzielten Mieteinnahmen.

Das Vorgehen der Abgabenbehörde sei auch nicht zweckmäßig, da sie mit einer Haftungsinanspruchnahme maximal erreiche, dass sie lediglich kurzfristig einen Bruchteil der Abgabenschuld der Mieterin hereinbringe. Von einem dauerhaften finanziellen Vorteil für den Staat sei jedoch nicht auszugehen, da der beabsichtigte Haftungsbescheid im Instanzenzug keinen Bestand haben werde und in weiterer Folge eine Rückzahlung an die Bf zu erfolgen hätte.

Abschließend führte die Bf aus, dass keine Verpflichtung zur Offenlegung bestünde.

Nach § 115 Abs 1 BAO hätten die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich wären. Die Bestimmung lege somit eine amtswegige Ermittlungspflicht fest, die durch eine Mitwirkungspflicht der Partei ergänzt werde, wenn ausschließlich die Partei Angaben zum Sachverhalt machen könne, die jedoch Grenzen in der Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung hätte (*Ritz*, BAO⁶ § 115 Rz9 mwN).

Da keine Grundlage für eine Haftung der Vermieterin nach § 59 Abs 4 GSpG bestehe, sei die Bf nicht verpflichtet, ihre Vermögensverhältnisse oder andere Informationen im Zusammenhang mit der Vermietung des Bestandobjekts offenzulegen.

Zusammenfassend stellte die Bf fest, dass sie schon nach dem Wortlaut des § 59 Abs 4 GSpG ist die Einschreiterin nicht zur Haftung für die Glücksspielabgaben ihrer Mieterin heranzuziehen sei und selbst wenn eine Heranziehung zur Haftung vom Wortlaut noch gedeckt wäre, eine systematische und eine verfassungskonforme Interpretation von § 59 Abs 4 GSpG ergeben würde, dass die Bf nicht für Abgabenverbindlichkeiten ihrer Mieterin haften würde. Die Judikatur setze eine Beteiligung des Vermieters am Umsatz oder Erfolg des Glücksspiels voraus.

Da die Bf nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe, sei sie auch nicht verpflichtet, ihre Vermögensverhältnisse oder andere Informationen offenzulegen.

2.3. Haftungsbescheid

Mit Bescheid vom 27. September 2018 wurde die Bf von der belangten Behörde als Haftende in Anspruch genommen für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum Dezember 2012 bis Februar 2013 in Höhe von 107.148,80 €.

Diese Höhe wäre auf Grund der vorgelegten Unterlagen (tägliche Tischaufzeichnungen/Tischeinnahmen) gemäß § 184 BAO geschätzt worden auf:

1. Tischeinnahme Dezember 2012: $\text{€ } 7.562,00 / 3,5 \times 100 = \text{€ } 151.240,00$ davon gem. § 57 Abs. 1 GSpG 16 % = $\text{€ } 24.198,40$ Glücksspielabgabe
2. Tischeinnahme Jänner 2013: $\text{€ } 15.192,00 / 3,5 \times 100 = \text{€ } 303.840,00$ davon gem. § 57 Abs. 1 GSpG 16 % = $\text{€ } 48.614,40$ Glücksspielabgabe
3. Tischeinnahme Februar 2013: $\text{€ } 10.730,00 / 3,5 \times 100 = \text{€ } 214.600,00$ davon gem. § 57 Abs. 1 GSpG 16 % = $\text{€ } 34.336,00$ Glücksspielabgabe
4. Glücksspielabgabe Gesamt: $\text{€ } 107.148,80$.

Begründet wurde der Haftungsbescheid damit, dass die Bf Haftende wäre:

Die Mieterin hätte an zwei Standorten, u.a. im Hotel der Bf im Zeitraum von 12/2012 bis 02/2013 Ausspielungen gem. § 2 Glücksspielgesetz in Form von Poker-Cashgames veranstaltet, die nach gesicherter höchstgerichtlicher Rechtsprechung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 1 GSpG einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz unterliegen würden.

Für den Zeitraum von 12/2012 bis 02/2013 sei für die von der Mieterin veranstalteten Ausspielungen eine Glücksspielabgabe in der Höhe von insgesamt $\text{€ } 125.395,20$ angefallen, die gegenüber der Mieterin mit Bescheid(en) vom 15.4.2013 festgesetzt worden wäre.

Die Glücksspielabgaben für die am Standort des Hotels veranstalteten Ausspielungen würden sich im Schätzungsweg gern. § 184 BAO ausgehend von den an diesem Standort vereinnahmten Tischgeldern iHv insgesamt € 669.680,00 mit den gegenständlichen € 107.148,80 errechnen.

Gemäß § 59 Abs. 4 lit. a GSpG hafte für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand derjenige, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaube.

Laut vorliegenden Mietvertrag hätte die Bf als Vermieterin eine Räumlichkeit im Hotel zum Geschäftszweck Poker vermietet.

Den Ausführungen in der Stellungnahme vom 31.8.2018 sei entgegenzuhalten, dass die Vermietung der Räumlichkeiten gerade zum Zweck der Veranstaltung von Pokerspielen erfolgt sei. Durch den Abschluss des Mietvertrages und die Bestandgabe der Räumlichkeiten an die Mieterin zu dem im Vertrag bestimmten Zweck habe es die Bf erlaubt, dass in ihrem Verfügungsbereich, und zwar im Hotel in den laut Mietvertrag vorgesehenen Räumlichkeiten, durch die Mieterin Pokerspiele veranstaltet worden wären. Zwar sei die Verfügungsbefugnis über diese Räume durch den Abschluss des Mietvertrages auf die Mieterin übergegangen, die Erlaubnis zur Veranstaltung von Pokerspielen im Gebäude des Hotels und konkret in den vermieteten Räumen wäre der Mieterin aber bereits mit Abschluss des Mietvertrages seitens der Bf erteilt worden.

Aus denselben Überlegungen gingen die Ausführungen, wonach die Bf den Mietvertrag nicht kündigen könne und damit keine Möglichkeit zur Vermeidung der Haftung gehabt hätte, ins Leere. Nur durch Abschluss des Mietvertrages hätte es die Bf der Mieterin ermöglicht, dass diese im Hotel Pokerveranstaltungen durchführen hätte können. Es entspreche somit nicht den Tatsachen, dass die Bf keine Möglichkeit zur Einflussnahme auf die haftungsbegründenden Umstände gehabt hätte.

Die Pokerveranstaltungen hätten daher in Kenntnis und mit Zustimmung der Bf stattgefunden. Eine Erlaubnis der Bf zur Durchführung von Pokerspielen in ihrem Verfügungsbereich liege somit jedenfalls vor.

Die Bf sei daher gem. § 59 Abs. 4 lit. a GSpG Haftende für die aus dem Spielbetrieb der Mieterin resultierenden Glücksspielabgaben.

Da die Glücksspielabgabe vom bisher in Anspruch genommenen Abgabenschuldner nicht entrichtet worden wäre und deren Einbringlichmachung als unwahrscheinlich anzusehen ist, werde die Bf als Haftende für die Glücksspielabgabe, betreffend die in ihrem Verfügungsbereich und mit ihrer Erlaubnis durchgeführten Ausspielungen, in Anspruch genommen.

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine persönliche Haftung iSd § 7 BAO. Die gesetzeskonforme Ermessensübung setze nicht voraus, dass bereits eine objektive offenbare Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Eigenschuldner feststehe. Es genüge vielmehr, dass die Einbringlichkeit beim Primärschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre (VwGH 23.4.1992, 90/16/0196).

Gegenständlich wären die Abgaben mit Bescheiden vom 15.4.2013 gegenüber der Mieterin mit Entrichtungsfrist 22.5.2013 festgesetzt worden.

Zwar wäre auf Grund der eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen bzw. der bewilligten Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO die Vollstreckungssperre eingetreten, anlässlich des Ergehens der Rechtsmittelentscheidung wären die Abgaben mit 24.7.2017 fällig gestellt, jedoch nicht entrichtet worden. Bereits der Umstand, dass der Primärschuldner die Abgaben trotz entsprechenden Aufforderungen in weiterer Folge nicht entrichtet hätte, ließe erkennen, dass die Einbringlichkeit der Abgabe zumindest erschwert sei (UFSW vom 07.07.2009, RV/1994-W/05). Daneben wären seitens der Abgabensicherung des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Mieterin gesetzt worden, die erfolglos geblieben wären.

Nach der Aktenlage existiere auch kein weiterer Gesamtschuldner bzw. Haftungspflichtiger für die gegenständliche Glücksspielabgabe.

Die Geltendmachung einer Haftung liege dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung gemäß § 20 BAO wäre dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben) der Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Billigkeit (Angemessenheit in Bezug auf berechnete Parteieninteressen) gegeben. Hinsichtlich der Höhe der Haftungsinanspruchnahme sei auf Grund der Vermögens- und Einkommenssituation laut Aktenlage - obgleich in der Stellungnahme vom 31.8.2018 eine diesbezügliche Offenlegung unterblieben wäre - unbedenklich davon auszugehen, dass der Bf durch die Inanspruchnahme kein Vermögensnachteil in unvertretbarem Ausmaß (Vermögensverschleuderung, Insolvenzgefahr, etc.) erwachse.

Der wirtschaftliche Vorteil, den die Bf aus den haftungsbegründenden Umständen bezogen hätte, stelle keinen Umstand dar, der bei der Ermessensübung zur Höhe der Inanspruchnahme vorrangig zu berücksichtigen wäre.

Zwar liege es zweifelsfrei im Interesse der Partei, nicht bzw. nicht in vollem Umfang zur Entrichtung einer fremden Abgabenschuld herangezogen zu werden, jedoch wären mit dem Vorbringen in der Stellungnahme vom 31.8.2018 keine darüberhinausgehenden (berechtigten) Interessen der Beschwerdeführerin dargestellt worden, die im Rahmen der Ermessenserwägungen zu berücksichtigen wären. Diesem Interesse der Partei stünde der Grundsatz der Zweckmäßigkeit, nämlich das Interesse der Öffentlichkeit an der Einbringung der Abgaben, gegenüber.

Dabei sei auch der Normzweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen, deren wesentliche Intention in der Einbringlichmachung der beim Primärschuldner uneinbringlichen Abgaben liege. Die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles sei das wesentliche Ermessenskriterium bei der Haftungsinanspruchnahme. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Das Interesse der Bf, auf Grund der in der Stellungnahme dargestellten Umstände (der Haftungsbetrag sei höher als der wirtschaftliche Vorteil) nicht bzw. nicht in vollem Umfang zur Entrichtung der fremden Schuld herangezogen zu werden, trete daher in den Hintergrund.

Daneben sei zu berücksichtigen, dass, würde man den Ausführungen in der Beschwerde folgen, jede Haftungsinanspruchnahme unbillig wäre, wenn der Haftende keinen wirtschaftlichen Vorteil aus den haftungsbegründenden Umständen gehabt hätte. Diese Intention könne dem Gesetzgeber bei der allgemein formulierten Haftungsbestimmung nicht unterstellt werden, zumal er gerade in anderen Gesetzesmaterien, zB. § 13 Abs. 2 ErbStG, eine betragsmäßige Beschränkung der Haftung auf den wirtschaftlichen Vorteil normiert hätte, wenn dafür eine sachliche Rechtfertigung gegeben war.

Dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der gegenständlichen Glücksspielabgaben im aushaftenden Umfang sei daher der Vorzug gegenüber den berechtigten Interessen der Beschwerdeführerin zu geben. Eine Inanspruchnahme lediglich in Höhe des erzielten Vermögensvorteils sei unter Berücksichtigung der wesentlichen Ermessenskriterien nicht geboten.

Soweit in der Stellungnahme vom 31.8.2018 die Verfassungswidrigkeit der Haftungsbestimmung geltend gemacht werde, sei den Ausführungen entgegenzuhalten, dass es dem Finanzamt obliege, die vom Gesetzgeber normierte Haftungsbestimmung anzuwenden, nicht jedoch deren Verfassungskonformität zu prüfen.

Ergänzend wies die belangte Behörde darauf hin, dass das in der Stellungnahme vom 31.8.2018 zitierte Erkenntnis des BFG vom 10.10.2016, RV/7100866/2015 zur Rechtsfrage ergangen sei, ob die Vermieterin als Gesamtschuldnerin in Anspruch zu nehmen gewesen wäre, es spreche jedoch nicht ab, unter welchen Voraussetzungen die Haftungsinanspruchnahme gem. § 58 Abs. 4 GSpG zulässig wäre. Ebenso ginge der Verweis auf die zivilrechtlichen Entscheidungen ins Leere, zumal diese Behörden nicht zur Entscheidung über die Haftungsbestimmung des § 58 GSpG als Hauptfrage zuständig seien.

Sofern einer der Abgabenschuldner die Forderung des Bundesschatzes erfülle, wirke die Zahlung als schuldbefreiend für alle Gesamtschuldner.

Am 12. April 2019 wurde die Aussetzung der Einhebung der Glücksspielabgabe in Höhe von 107.148,80 € bewilligt.

2.4. Bescheidbeschwerde

Am 2. November 2018 erhob die Bf Beschwerde gegen den Haftungsbescheid.

Die Bf bekämpfte ebenfalls die Bescheide betreffend die Festsetzung von Glücksspielabgaben für Dezember 2012, Jänner 2013 und Februar 2013.

Nach Darstellung des bisherigen Verfahrens, der Rechtslage und des Sachverhaltes, in dessen Zusammenhang die Bf auch darlegte, dass der Haftungsbescheid sich auf drei gegenüber der Primärschuldnerin (der Mieterin) ergangene Festsetzungsbescheide vom 15. April 2013 in Höhe von insgesamt 125.395,20 € (für Dezember 2012 30.835,20 €, für Jänner 2013 54.003,20 € sowie für Februar 2013 40.556,80 €) beziehe, begründete die Bf ihr Rechtsmittel primär damit, dass die Bf nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe, weil keine Erlaubnis iSd § 59 Abs. 4 lit.a GSpG zur Durchführung im Verfügungsbereich der Vermieterin vorliege.

Eine Haftung eines Vermieters von Geschäftsräumen komme nach dieser Bestimmung nicht in Betracht, da ein Vermieter lediglich die Nutzung der gemieteten Geschäftsräume im Rahmen der vom Gesetz erlaubten Zwecke und unter Einhaltung der behördlichen Auflagen für die jeweiligen Betriebe seiner Mieter allgemein und nicht einen bestimmten Verwendungszweck erlaube – Bezug genommen wurde in diesem Zusammenhang auf den Artikel von *Beiser*, taxlex 2018, 87.

Andernfalls würde jeder Vermieter für Glücksspielabgaben des Mieters haften, wenn er die Veranstaltung von Glücksspielen nicht ausdrücklich untersagen würde.

Zu dem Argument der belangten Behörde im Haftungsbescheid, dass die Bf die Durchführung von Pokerspielen im Sinne der Haftungsbestimmung „erlaubt“ hätte, da die Räumlichkeiten gerade zum Zweck der Veranstaltungen von Pokerspielen zur Verfügung gestellt worden seien, vertrat die Bf die Ansicht, dass es dahingestellt bleiben könne, ob der Zweck der Vermietung gerade die Durchführung von Pokerspielen gewesen wäre.

Jedenfalls hätte die Bf nicht die Möglichkeit Pokerspiele zu „erlauben“. Da die Haftungsbestimmung nicht darauf abstelle, ob die Veranstaltung „ermöglicht“ werde sondern ausdrücklich darauf, ob sie „erlaubt“ werde, sei sie im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Da Haftungsbestimmungen Eingriffsnormen seien, weil sie in das Grundrecht auf Eigentum eingreifen, seien sie daher eng am Wortsinn auszulegen. Die von der Behörde vorgenommene Analogie sei nicht zulässig.

Als weiteren Grund für die Beschwerde wurde angeführt, dass es keine Durchführung des Glücksspiels im Verfügungsbereich der Vermieterin gegeben hätte.

Ein Mieter von Geschäftsräumlichkeiten würde als Rechtsbesitzer die Verfügungsgewalt über die von ihm gemieteten Räumlichkeiten erlangen, wobei die Pflichten eines Vermieters sowohl das Dulden des zulässigen Gebrauchs und die Unterlassung von Störungen als auch den Schutz vor Störungen durch Dritte darstellen würden, wodurch der Mieter von Geschäftsräumlichkeiten somit seine gewerbliche Tätigkeit in seinem eigenen Verfügungsbereich und nicht im Verfügungsbereich des Vermieters ausübe, da er jedermann mit Klage dazu zwingen könne, Störungen zu unterlassen. Das Tatbestandselement, wonach derjenige, der die Durchführung einer Ausspielung „in seinem Verfügungsbereich“ erlaube, für die Glücksspielabgaben eines anderen haften solle, sei somit bei einem Vermieter keinesfalls erfüllt, verwiesen wurde dabei wieder auf *Beiser*, taxlex 2018, 87.

Die Interpretation der belangten Behörde, dass zwar die Verfügungsbefugnis über die gemieteten Räume mit dem Abschluss auf den Mieter übergegangen wäre, die Erlaubnis zur

Durchführung der Veranstaltungen aber bereits mit Abschluss des Mietvertrages erfolgt wäre, würde der Bestimmung einen unsachlichen Inhalt unterstellen.

Die Glücksspielabgabe sei eine zeitraumbezogene Abgabe, auch die Haftung beziehe sich auf Abgaben eines bestimmten Zeitraumes, somit müsse sich auch der Begriff der „Erlaubnis in seinem Verfügungsbereich“ auf diesen Zeitraum beziehen. Die Bf argumentiert dahingehend, dass wenn man die Verfügungsbefugnis nur im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages voraussetzen würde, diese die Haftung unsachlich erweitern und die Kausalität ausufern lassen würde.

Der Verweis der Haftungsbestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG auf die Durchführung der Ausspielung „im Verfügungsbereich“ einer Person hätte offensichtlich den Zweck einer Haftungsbegrenzung: Es sollten nur solche Personen zur Haftung herangezogen werden, die das Risiko der Haftung auch beeinflussen und kontrollieren könnten. Gerade diese Möglichkeit der Einflussnahme und Kontrolle sei auf der Seite des Vermieters hinsichtlich der vermieteten Geschäftsräume eben nicht gegeben.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde würde bedeuten, dass der Vermieter aufgrund der Unterzeichnung des Mietvertrages für sämtliche anfallende Glücksspielabgaben des Mieters haften müsse, selbst wenn er keinen Einfluss darauf hat, was der Mieter tut. Das könne nicht Sinn und Zweck des Hinweises auf den Verfügungsbereich sein.

Ein weiteres Argument in der Bescheidbeschwerde der Bf ist, dass sich die belangte Behörde nicht mit in der Stellungnahme der Bf vom 31. August 2018 vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken auseinandergesetzt hätte, denen zu Folge der Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG dem Steuergesetzgeber insoweit Grenzen setze, als er nur solche Personen für haftungspflichtig erklären dürfe, bei denen eine Haftung sachlich gerechtfertigt sei. Auch wenn eine Haftung für fremde Abgabenschulden dem Grunde nach sachlich gerechtfertigt wäre, müsse zusätzlich eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein.

Haftung könne nur bei Vorliegen eines sachlichen Grundes eintreten. Die sachliche Rechtfertigung für eine Haftung könne sich nach *Doralt/Ruppe, Steuerrecht*⁷, Band II, 2014, Rz 65 einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der Abgabe und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und der des Haftungspflichtigen ergeben. Unsachlich erscheine nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes daher

eine Regelung, durch die jemand verhalten werde, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbinde, also für Umstände, die außerhalb seiner Interessen- und Einflussosphäre liegen würden (VfSlg 5318/1966).

Eine Haftung für Abgabenschulden anderer sei verfassungsrechtlich somit durch die Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten begrenzt. Nur wer in der Lage sei, das Risiko von Abgabenausfällen effizient zu kontrollieren und gegebenenfalls darauf einzuwirken, dürfe zur Haftung herangezogen werden. Andernfalls wäre die Heranziehung zur Haftung nach *Beiser*, taxlex 2018, 88 unsachlich im Sinne des Art 7 B-VG.

Für die Bf als Vermieterin der Geschäftsräumlichkeiten bestünde weder eine Berechtigung noch eine Verpflichtung, die Einhaltung von Abgabepflichten durch ihre Mieterin zu prüfen und sie hätte keine Möglichkeit, auf die Geschäftstätigkeit der Mieterin einzuwirken, weil es ihr nämlich untersagt sei, den Rechtsbesitz ihrer Mieterin zu stören. Im Fall einer Störung könne die Mieterin gegen die Vermieterin mit Besitzstörungsklage vorgehen.

Die Bf nahm Bezug auf die Argumentation der belangten Behörde im Haftungsbescheid, die Bf hätte ihre Haftungsinanspruchnahme dadurch vermeiden können, dass sie die Geschäftsräumlichkeiten nicht dieser Mieterin zur Verfügung stelle, in dem sie vorbrachte, dass dies nicht die Sachlichkeit der Haftungsbestimmung begründe.

Auch eine Geschäftsführerhaftung werde nicht dadurch sachlich, dass man den Geschäftsführer darauf hinweist, er könne seine Haftung dadurch vermeiden, nicht Geschäftsführer zu werden.

So wie die Geschäftsführerhaftung außer der Eigenschaft als Geschäftsführer auch eine Verletzung von Verpflichtungen erfordere, erfordere auch die Haftung eines Vermieters eine zusätzliche Einflussmöglichkeit auf das haftungsbegründende Ereignis.

Das Zurverfügungstellen von Geschäftsräumlichkeiten zum Zweck der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit könne noch keine Haftungsinanspruchnahme sachlich rechtfertigen, da der Vermieter keine Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten hätte.

Im Ergebnis sei die Heranziehung der Bf zur Haftung unsachlich, weil sie keine Möglichkeit hätte, die Haftung zu vermeiden.

Darüberhinaus argumentierte die Bf dahingehend, dass selbst wenn eine Haftung dem Grunde nach sachlich gerechtfertigt sei, zusätzlich eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein müsse. Gleichheitswidrig seien nach der Rechtsprechung Regelungen, die dem Haftenden eine Haftung auch für Abgabebeträge auferlegen, die er weder kennen noch

voraussehen bzw. beeinflussen könne und mit denen ihn auch sachlich nichts verbinde. Als entscheidend betrachte der VfGH in diesem Zusammenhang den Umstand, ob der Haftende durch Vertragsgestaltung eine Limitierung des Risikos der Haftung erreichen könne (VfSlg 11.771, 11.921 und 11.942/1988; 12.572/1990; 12.764 und 12.844/1991).

Bei dieser Beurteilung komme es daher insbesondere darauf an, ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Ertrag des Unternehmens des Primärschuldners beachtet werde (VfSlg 12.572/1990).

Nach dem Wortlaut von § 59 Abs 4 lit a GSpG sei gesetzlich keine zwingende Begrenzung der Haftung vorgesehen, was dem Wortlaut nach den VfGH schon mehrfach sogar dazu bewogen hätte, die gesetzlichen Grundlagen für die Haftungsinanspruchnahme als verfassungswidrig aufzuheben: So hätte er keine sachliche Rechtfertigung für die Festlegung einer weitgehend unbeschränkten Haftung des Erwerbers eines Unternehmens oder Betriebes für rückständige Abgaben gesehen und aus diesem Grund § 14 BAO (idF BGBl. Nr. 194/1961) aufgehoben (VfSlg 12.764/1991), wie auf Grundlage ähnlicher Erwägungen wenig später auch die vergleichbare Bestimmung in § 12 Abs 1 lit a Wiener Abgabenordnung (LGB1. Nr. 21/1962).

Darüber hinaus hätte der VfGH auch die Bestimmung in § 5 Abs 2 des Wiener Getränkesteuergesetzes (idF LGB1. 2/1971) als verfassungswidrig qualifiziert, da sie eine der Höhe nach unzureichend limitierte Haftung des Verpächters für Abgaben des früheren Pächters vorsah (VfSlg 11.921/1988).

Die Bf hätte nicht am Ertrag der Mieterin, der eigentlichen Schuldnerin der Glücksspielabgaben, partizipiert, sondern lediglich einen Mietzins in Höhe von 240 € pro Monat (inkl USt) für die vermieteten Räumlichkeiten erhalten, dessen Höhe vollkommen unabhängig von der Ertrags- und Vermögenslage der Mieterin gewesen wäre.

Die belangte Behörde hätte im Haftungsbescheid daraufhingewiesen, dass der wirtschaftliche Vorteil, den die Bf aus dem haftungsbegründenden Umständen bezogen hätte, keinen Umstand darstelle, der bei der Ermessensübung zur Höhe der Inanspruchnahme zu berücksichtigen wäre, 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. Im Zusammenspiel mit der Tatsache, dass die Bf keine Einfluss- und

Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich der Erfüllung der Abgabepflichten durch die Mieterin hätte, sei die Haftung jedenfalls verfassungswidrig.

Ausserdem wurde von der Bf angeführt, dass die Haftung des Bestandgebers für Abgabenschulden des Bestandnehmers gemäß § 59 Abs 4 GSpG von den Zivilgerichten bereits in mehreren Fällen verneint worden sei, was von ihr schon in der Stellungnahme vorgebracht worden wäre und von der belangten Behörde für irrelevant bezeichnet worden wäre, weil Zivilgerichte nicht zur Entscheidung über die Haftungsbestimmung des § 58 GSpG als Hauptfrage zuständig wären, was grundsätzlich richtig sei, aber durch die durch die Zivilgerichte angestellten verfassungsrechtlichen Überlegungen zumindest insoweit Bedeutung zukomme, als andere staatliche Instanzen die Rechtsansicht der Bf teilen würden, dass ein Vermieter nicht rein aufgrund der Tatsache des Mietvertragsabschlusses haften solle, wenn der Vermieter das Glücksspiel weder mitorganisiert noch an den Erträgen des Mieters aus dem Glücksspiel partizipiert und somit zur Verwirklichung des Abgabentatbestandes nicht beigetragen hätte.

Die gegenteilige Rechtsansicht würde nach Ansicht der Bf verallgemeinert bedeuten, dass Vermieter alleine aufgrund des Abschlusses eines Mietvertrages für die zulässigen Tätigkeiten ihrer Mieter haften würden, was ein „*aussterben*“ des Rechtsinstituts der Miete aus abgabenrechtlichen Gründen bedeuten würde.

Desweiteren nahm die Bf darauf Bezug, dass es keine Haftung ohne Einbindung in das Glücksspiel geben könne.

Im Hinblick auf das Erkenntnis des BFG vom 10.10.2016, RV/7100866/2015 zur Rechtsfrage ergangen sei, ob die Vermieterin als Gesamtschuldnerin in Anspruch zu nehmen gewesen wäre, wäre zwar darüber abgesprochen worden, unter welchen Voraussetzungen die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 58 Abs 4 GSpG zulässig sei, allerdings erwähne das BFG in einem Nebensatz, dass die Vermieterin aufgrund ihrer Beteiligung am Umsatz bzw am Erfolg von (verbotenen) Automaten lediglich nach § 59 Abs 4 lit b GSpG haften würde. Entscheidendes Kriterium zur Haftungsinanspruchnahme wäre für das BFG daher die Partizipation des Vermieters am Erfolg des Glücksspielangebots gewesen, was im gegenständlichen Fall bei der Bf nicht der Fall sei, weil sie an den Einnahmen der Mieterin nicht partizipiert hätte. Auch aus § 59 Abs 7 GSpG lasse sich ableiten, dass jemand, den nichts mit dem Glücksspiel verbindet, nicht für Abgaben herangezogen werden könne:

Nach § 59 Abs 7 GSpG würden bloße entgeltliche Veröffentlichungen (§ 26 Mediengesetz) im Zusammenhang mit Gewinnspielen (Preis Ausschreiben) ohne Vermögenswerte Leistung (§58

Abs 3) weder als Veranstaltung einer Ausspielung durch den Medieninhaber (Abs 2 Z 1) noch als Ausspielung im Verfügungsbereich des Medieninhabers (Abs 4 lit a) gelten, wenn der Medieninhaber nicht selbst als (Mit-) Veranstalter auftrete.

Aus dieser Bestimmung ergebe sich, dass ein Medieninhaber nicht nach § 59 Abs 4 lit a GSpG zur Haftung herangezogen werden könne, wenn er Gewinnspiele (Preisausschreiben) in seinem Medium bloß veröffentlicht hätte. Genauso wie ein Medienunternehmer einem Unternehmer gegen Entgelt in seinem Medium Raum für die Veröffentlichung eines Preisausschreibens gebe, stelle ein Vermieter einem Unternehmer seine Räumlichkeiten für die Veranstaltung von Glücksspielen zur Verfügung.

Der Vermieter ginge wie der Medienunternehmer lediglich dem Kern seiner beruflichen Tätigkeit nach – dass er für fremde Glücksspielabgaben haften solle widerspreche der Systematik des GSpG und wäre zudem auch unsachlich.

Desweiteren nahm die Bf Bezug darauf, dass die Erlassung von Haftungsbescheiden stets im Ermessen der Abgabenbehörde stehe und daher die Abgabenbehörde einen Haftungspflichtigen nicht zur Haftung heranziehen müsse, sondern in dieser Hinsicht über einen Entscheidungsspielraum verfüge (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 20 Rz 1), der gemäß § 20 BAO nach Billigkeit (Interesse der Partei), Zweckmäßigkeit (öffentliches Interesse) und unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben sei.

Wenn die belangte Behörde unbedenklich davon ausginge, dass der Bf durch die Inanspruchnahme kein Vermögensnachteil in unvertretbarem Ausmaß erwachse und der wirtschaftliche Vorteil, den sie aus den haftungsbegründenden Umständen gezogen hätte, keinen Umstand darstelle, der bei der Ermessensübung zur Höhe der Inanspruchnahme vorrangig zu berücksichtigen wäre, verkenne sie, dass der Umstand bereits bei der Heranziehung zur Haftung selbst (und nicht erst bei der Entscheidung über das Ausmaß der Haftung) zu berücksichtigen sei.

Im Haftungsbescheid sei bei der Ermessensübung darüber hinaus der Umstand unberücksichtigt geblieben, dass es sich um eine relativ alte Abgabenschuld aus dem Zeitraum 12/2012 - 2/2013 handle, was trotz Anfechtung eine sehr lange Verfahrensdauer zeige. Vom ersten Festsetzungsbescheid am 15.4.2013 bis zur Entscheidung des BFG wären somit vier Jahre vergangen. An dieser übermäßig langen Verfahrensdauer würde die Bf kein Verschulden treffen, was bei der Ausübung des Ermessens berücksichtigt werden sollte.

Als letzten Beschwerdegrund führte die Bf mangelhafte Begründung des Haftungsbescheides an, weil aus dem Spruch des Haftungsbescheides nicht hervorginge, für wessen

Abgabenschulden die Bf hafte: Im Spruch des Bescheides werde eine Haftung der Bf für „Abgabenschuldigkeiten der ***Pokerturnieranbieterin***“ verfügt.

Anhand des Haftungsbescheids sei daher nicht nachvollziehbar, ob die Bf zur Haftung für Abgabenschulden der ***Pokerturnieranbieterin A*** oder von ***Pokerturnieranbieterin B*** herangezogen werde. Für die Bf sei nicht nachvollziehbar, aus welchen Unterlagen die belangte Behörde ihre Grundlagen für die im Schätzungsweg ermittelte Glücksspielabgabe in Höhe von 107.148,80 € ermittelt habe und warum die mit Haftungsbescheid vorgeschriebene Glücksspielabgabe von der Glücksspielabgabe in den Festsetzungsbescheiden abweiche.

Die im Haftungsverfahren vorgeschriebenen Glücksspielabgaben wären laut den Ausführungen der belangten Behörde bereits Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens. Die Höhe der Glücksspielabgabe hätte daher nach Ansicht der Bf im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides bereits feststehen sollen.

Aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Beschwerderecht ergebe sich, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen sei (18.3.1994, 92/17/0004) und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (VwGH 25.7.1990, 88/17/0235; 11.7.2000, 2000/16/0227).

Eine solche Bekanntmachung hätte durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung des maßgeblichen Bescheids über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (*Ritz*, BAO⁶, Rz 61 8).

Bereits der Spruch des Haftungsbescheides sei nicht eindeutig, weil daraus nicht klar hervorginge, für wessen Glücksspielabgaben genau die Bf herangezogen werde. Zwar wären als Beilagen Festsetzungsbescheide gegenüber ***Pokerturnieranbieterin A*** angeschlossen worden, die Höhe der festgesetzten Glücksspielabgaben stimme allerdings nicht mit den im Haftungsbescheid vorgeschriebenen Glücksspielabgaben überein. Darüber hinaus wären Bescheide ohne Begründung dem Haftungsbescheid beigelegt worden.

Die Begründung des Haftungsbescheides erweise sich somit als mangelhaft.

Die Bf sei nicht in der Lage nachzuvollziehen, wie die Glücksspielabgaben berechnet worden wären, zu deren Haftung sie herangezogen werden solle.

2.5. Beschwerdeentscheidung

Am 7. Februar 2020 hat die belangte Behörde die Beschwerde mit Beschwerdeentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung dafür war insbesondere, dass die gemäß § 59 Abs. 4 lit. a GSpG normierte Erlaubnis für die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich vorgelegen sei und daher eine Haftung für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand den Bf treffe.

Die belangte Behörde führte aus, dass wenn die Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme mangels Erlaubnis konform der Rechtsansicht von Univ.-Prof. Dr. Beiser in Abrede gestellt werde, man die Haftungsbestimmung anwendungsleer machen würde, da nach dieser sehr weit hergeholten Auslegung lediglich der Bund (als Monopolinhaber) als Haftender in Frage kommen würde.

Unter einem „Erlauben“ iSd gegenständlichen Haftungsbestimmung sei keinesfalls eine behördliche Genehmigung und Überwachung zu verstehen, eine derartige Auslegung stelle sich als denkunmöglich dar.

Unter „Erlauben“ verstehe der Duden - Die deutsche Rechtschreibung: *„die Zustimmung zu etwas geben; gestatten; jemandem die Möglichkeit, die Freiheit, das Rechtgeben, etwas, was er gern tun möchte, zu tun“ bzw. „bei jemandem die Voraussetzung für etwas bieten; jemanden in eine bestimmte Lage versetzen; ermöglichen, zulassen“.*

Nach der weitesten Auslegung dieses Begriffes sei somit auch der Umstand umfasst, dass die Pokerveranstaltungen im Verfügungsbereich des Verfügungsbefugten ermöglicht bzw. zugelassen werde.

Gegenständlich sei die Vermietung der Räumlichkeiten jedoch gerade zum Zweck der Veranstaltung von Pokerspielen erfolgt.

Durch den Abschluss des Mietvertrages und die Bestandgabe der Räumlichkeiten an den Primärschuldner zu dem im Vertrag bestimmten Zweck habe es die Bf nicht nur ermöglicht, sondern vielmehr auch gestattet, dass in ihrem Verfügungsbereich, und in den laut Mietvertrag vorgesehenen Räumlichkeiten des Hotels, durch den Primärschuldner Pokerspiele veranstaltet worden seien.

Zwar sei die Verfügungsbefugnis über Räume durch den Abschluss des Mietvertrages auf die Primärschuldnerin übergegangen, die Erlaubnis zur Veranstaltung von Pokerspielen im Gebäude des Hotels und konkret in den vermieteten Räumen wäre aber der Primärschuldnerin bereits mit Abschluss des Mietvertrages seitens der Bf erteilt worden.

Betont wurde seitens der belangten Behörde nochmals, würde man die Haftungsbestimmung im Sinn der Beschwerdeausführungen auslegen, wäre diese anwendungsleer, was vom Gesetzgeber nicht so gewollt sein könne.

Die Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 GSpG verlange grundlegend, dass die Ausspielungen mit Erlaubnis des Verfügungsberechtigten in dessen Verfügungsbereich durchgeführt würden.

Haftungsgegenständlich seien somit Ausspielungen, für die im Zeitpunkt ihrer Durchführung die Erlaubnis des Verfügungsberechtigten vorgelegen sei. Der Gesetzgeber verlange für die Haftungsinanspruchnahme jedoch nicht, dass ein zeitlicher Konnex zwischen der Erteilung der Erlaubnis durch den Verfügungsberechtigten und der tatsächlichen Durchführungen der Ausspielungen vorliegen müsse. Weder aus der Formulierung noch aus der von Gesetzgeber verfolgten Intention könne aus der gegenständlichen Haftungsregelung abgeleitet werden, dass die Erteilung der Erlaubnis in jenem Zeitraum erfolgt sein müsste, für den die Glücksspielabgabe abzuführen wäre.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass es sich beim Mietvertrag um ein Dauerschuldverhältnis handle. Der Bestandvertrag sei ein typisches Dauerschuldverhältnis, das auch dann angenommen werde, wenn es sich um ein Dauerschuldverhältnis auf bestimmte Zeit handle. Dauerschuldverhältnisse seien auf Dauer angelegt und würden sich nicht in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen.

Hier bestünden vielmehr die Leistung und Gegenleistung in einem sich immer wieder wiederholenden Leistungsaustausch, einem Dauerverhalten. Es handle sich um ein fortlaufendes Tun, Dulden oder Unterlassen.

Ein Bestandvertrag beinhalte die Überlassung des Gebrauchs einer bestimmten unverbrauchbaren Sache oder deren Teile gegen ein bestimmtes/bestimmbares Entgelt, so habe der Mieter jeden Monat den Zins zu leisten und überlasse ihm der Vermieter jeden Monat das Bestandsobjekt.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen hätte die Bf den Bestandgegenstand jeden der hier gegenständlichen Monate 12/2012 bis 02/2013 überlassen usw. ausschließlich zum Betrieb eines Pokerkaffees mit Kaffeehausküche als vereinbarten Zweck.

Die Bf hätte in jedem dieser Monate die Ausspielungen in ihrem Verfügungsbereich zumindest erlaubt, nicht bloß geduldet, sondern ausdrücklich bedungen, entsprechend des § 1 Mietgegenstand des Mietvertrages mit der Mieterin vom 1. Dezember 2012 „... zum Zweck des Betriebs von Pokerturnieren.“

1.2 Die Mietsache darf nur zu dem in Abs. 1 genannten Zweck genutzt werden. Änderungen des Nutzungszwecks sind dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen und bedürfen der vorherigen Zustimmung des Vermieters“.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken in der Beschwerde verwies die belangte Behörde darauf, dass es lediglich Aufgabe des Finanzamtes sei, die vom Gesetzgeber normierte Haftungsbestimmung anzuwenden, nicht jedoch deren Verfassungskonformität zu prüfen. Darüber hinaus hätte der VfGH bei Entscheidungen, die das Glücksspielgesetz betrafen und bei denen der VfGH eine Verletzung des Gleichheitssatzes prüfte, jedoch zumeist auf den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers verwiesen und aus diesem Grund die Behandlung der Beschwerden abgelehnt.

Zwischen dem Abgabeschuldner und den möglichen Haftungspflichtigen nach § 59 Abs. 4 GSpG würde wohl ein sachlicher Zusammenhang begründet sein, daher sei bei der haftungsbegründenden Regelung, gerade in Betracht des rechtspolitischen Gestaltungsrahmens des Gesetzgebers, von einer Verfassungskonformität auszugehen.

Den Leitlinien der Rechtsprechung in Bezug auf die sachliche Begründung einer Haftung folgend, bedürfe es für die verfassungskonforme Festlegung einer Haftpflicht für Abgabenschulden einer Nahebeziehung zwischen dem Abgabenschuldner und der zur Haftung in Anspruch genommenen Personen.

Diese geforderte Nahebeziehung bestünde zwischen dem Bestandgeber und dem Bestandnehmer, da das Bestandsobjekt zumindest vor Unterfertigung des Bestandsvertrages in der Interessen- und Einflussphäre des Bestandgebers liege, womit eine sachliche Rechtfertigung iSd Art 7 B-VG bei der Haftungsinanspruchnahme des Bestandgebers gegeben sei. Diese ergebe sich unter anderem aus der Möglichkeit der spezifischen Gestaltung des Bestandsvertrages, aus dem Umstand, dass der Bestandgeber durch den Mietzins am Ertrag des Betriebes partizipiere sowie auch durch das öffentliche Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der Ansprüche.

Die Bestimmung des § 59 Abs. 4 lit a GSpG knüpfe die Haftung an den Umstand, dass die Durchführung von Ausspielungen im Verfügungsbereich erlaubt werde. Weitere, in der Beschwerde dargestellte Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme (Einflussnahme auf das Risiko des Abgabenausfalls) wären ebenso wie eine (betragliche) Limitierung vom Gesetzgeber nicht normiert worden.

Aus den selben Überlegungen ginge der Verweis auf die zivilgerichtliche Rechtsprechung, wonach eine Haftung nur dann in Betracht käme, wenn der Vermieter das Glücksspiel mitorganisiert hätte oder an den Erträgen aus dem Glücksspiel mitpartizipiert hat, ins Leere, da der Gesetzgeber in der Bestimmung des § 59 Abs. 4 lit a GSpG gerade nicht auf das Vorliegen dieser Voraussetzungen abgestellt hätte.

Darüber hinaus handle es sich um eine steuerrechtliche und nicht um eine zivilrechtliche Haftung. Diese Regelungen könnten gesetzlich ganz unterschiedlich ausgeformt sein.

Bereits aus dem Wortlaut des § 59 Abs. 4 lit a GSpG, wonach derjenige, der die Durchführung in seinem Verfügungsbereich erlaube, für die korrekte Entrichtung der Abgaben hafte, sei abzuleiten, dass der Gesetzgeber bei dieser Haftungsregelung nicht auf die Einbeziehung eines Vermieters am Glücksspiel in der in der Beschwerde dargestellten Form abstelle, zumal er gerade bei anderen Haftungstatbeständen, in denen er die Einbeziehung des Haftenden an die Beteiligung am Glücksspiel knüpfe, dies auch ausdrücklich normiere (zB. § 59 Abs. 4 lit b GSpG - ... andere am Glücksspielautomaten Umsatz- und erfolgsbeteiligte Unternehmer...; § 59 Abs. 5 GSpG - ...als Vermittlung gelten ... die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.)

Durch die in der Beschwerde dargestellten Umstände würde die Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 lit a GSpG an Voraussetzungen geknüpft werden, die der Gesetzgeber nicht vorgesehen hätte.

Zwar stelle allein der Abschluss eines Mietvertrages an sich noch keinen haftungsbegründenden Tatbestand dar, trete jedoch wie im gegenständlichen Fall der Umstand hinzu, dass die Vermietung - wie im Mietvertrag festgehalten - zum Zweck der Durchführung von Pokerveranstaltungen erfolge, werde seitens des Vermieters die Erlaubnis zur Durchführung der Ausspielungen erteilt, sodass dadurch der haftungsauslösende Umstand begründet werde.

Soweit in der Beschwerde die unrichtige Ermessensübung auf Grund der langen Verfahrensdauer in Abrede gestellt werde, sei darauf hinzuweisen, dass im angefochtenen Bescheid die Überlegungen der Abgabenbehörde zur Ermessensübung iSd § 20 BAO ausführlich dargestellt worden seien. Eine unangemessen lange Verfahrensdauer liege nicht vor, da die Abgabenfestsetzung gegenüber dem Primärschuldner der gegenständlichen Glücksspielabgaben mit Bescheiden vom 15. April 2013 erfolgt sei und seitens des Bundesfinanzgerichtes mit Erkenntnis vom 7. Juni 2017, GZ. BFG, RV/3100267/2015, endgültig abgesprochen worden sei.

Auf Grund des Umstandes, dass gleichzeitig mit Einbringung der Beschwerde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden sei, dem auf Grund des Vorliegens der in § 212a BAO normierten Voraussetzungen stattzugeben gewesen wäre, wäre die Haftungsinanspruchnahme der Bf erst nach der Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der

Einhebung anlässlich des Ergehens der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zulässig gewesen (24. Juli 2017).

Bereits am 6. Februar 2018 wäre an die Bf ein Vorhalt zur beabsichtigten Haftungsinanspruchnahme ergangen, das mit Schreiben vom 31. August 2018 beantwortet worden wäre. Mit Bescheid vom 27. September 2018 wäre die Haftungsinanspruchnahme erfolgt. Aus der Chronologie der Abläufe sei ersichtlich, dass zeitnahe nach Ergehen des Erkenntnisses des BFG und der anschließenden Feststellung der Uneinbringlichkeit der Glücksspielabgaben Maßnahmen zur Haftungsinanspruchnahme ergriffen worden wären.

Eine wie in der Beschwerde dargestellte Unbilligkeit liege daher nicht vor.

Zu den Ausführungen in der Beschwerde, wonach nicht erkennbar sei, für wessen Abgabenschuld die Haftungsinanspruchnahme erfolgt sei, sei auszuführen, dass gleichzeitig mit der Zustellung des gegenständlichen Haftungsbescheides auch die Abgabenbescheide vom 15. April 2013, die gegenüber der Primärschuldnerin ergangen seien, übermittelt worden wären. Daraus sei schlüssig nachvollziehbar, dass der Abgabensanspruch gegenüber der „***Pokerturnieranbieterin A***“, vertreten durch ***Pokerturnieranbieterin B***, geltend gemacht worden wäre.

Der Haftungsbetrag weiche insoweit von den in den Bescheiden vom 15. April 2013 festgesetzten Glücksspielabgaben ab, als die ***Pokerturnieranbieterin A*** im abgabengegenständlichen Zeitraum an einem weiteren Standort Pokerspiele veranstaltet hätte, dies wäre bereits im Haftungsbescheid dargestellt worden.

Haftungsgegenständlich wären die Glücksspielabgaben nur hinsichtlich jener Pokerspiele, die im Hotel veranstaltet worden wären. Die Berechnung des Haftungsbetrages wäre im Haftungsbescheid ausführlich dargestellt worden.

2.6. Vorlageantrag

Am 11. März 2020 stellte die Bf Vorlageantrag und beantragte die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung des Senates.

Der Vorlageantrag wurde im Wesentlichen mit den Ausführungen in der Bescheidbeschwerde begründet. Hingewiesen wurde allerdings darauf, dass die gesonderten Begründungen der Festsetzungsbescheide dem Haftungsbescheid nicht beigelegt gewesen wären, diese wären mit Schreiben vom 16. August 2019 erst übermittelt worden.

Darüberhinaus wurde als ergänzende Begründung zu verschiedenen Punkten im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Zur Frage der Erlaubnis führte die Bf nochmals aus, dass die Bf keine Erlaubnis zur Durchführung von Glücksspielen in ihrem Verfügungsbereich erteilt hätte, ein Vermieter könne lediglich allgemein die Benutzung gemieteter Geschäftsräume im Rahmen der vom Gesetz erlaubten Zwecke und unter Einhaltung behördlicher Auflagen für die Betriebe seiner Mieter erlauben.

Durch die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass die Bf die Durchführung der Pokerspiele durch Abschluss des Mietvertrages erlaubt hätte, unterstelle sie der Haftungsbestimmung einen anderen Inhalt. Die Bf hätte jedoch nicht die Möglichkeit, die Durchführung von Glücksspielen zu erlauben.

Die Haftungsbestimmung stelle gerade nicht darauf ab, ob die Durchführung von Glücksspielen durch den Vermieter „ermöglicht“ werde, daher sei sie in diesem Fall nicht anwendbar. Unabhängig von dem Wort „erlaubt“ sei ein Vermieter weder berechtigt noch befähigt, die Einhaltung von Abgabepflichten durch seine Mieter zu prüfen.

Abgesehen von der nicht erteilten Erlaubnis ergänzte die Bf zur Frage des Verfügungsbereiches, dass durch den Abschluss des Mietvertrages die Verfügungsgewalt über die Räumlichkeiten von der Bf als Vermieterin auf die Mieterin übergegangen wäre und diese ihre gewerbliche Tätigkeit daher nicht mehr im Verfügungsbereich der Vermieterin sondern im eigenen Verfügungsbereich ausgeübt hätte.

Darüberhinaus müsse sich der Begriff der Erlaubnis im Verfügungsbereich des Vermieters auf den Zeitraum der Haftung beziehen, weil diese sonst unsachlich erweitert würde, würde man Verfügungsbefugnis nur im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages voraussetzen.

Die Argumentation der belangten Behörde einerseits, dass aus der gegenständlichen Haftungsbestimmung nicht abgeleitet werden könne, dass die Erteilung der Erlaubnis in jenem Zeitraum erfolgt sein müsse, für den die Glücksspielabgabe abzuführen sei und andererseits, dass ein Mietvertrag als Dauerschuldverhältnis anzusehen sei und daher die Bf im haftungsgegenständlichen Zeitraum Dezember 2012 bis Februar 2013 die Glücksspiele in ihrem "Verfügungsbereich" erlaubt habe, sei widersprüchlich, weil sie die Ausführungen in der Beschwerde außer Acht lasse, wonach die Einräumung der Erlaubnis nur im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages vorliegen könne, da nach dem Abschluss des Mietvertrages der Vermieter verpflichtet sei, Störungen des Mieters zu unterlassen.

Die Pflichten eines Vermieters würden sowohl das Dulden des zulässigen Gebrauchs und die Unterlassung von Störungen als auch den Schutz vor Störungen durch Dritte nach *Würth/Zingher/Kovanyi/Etzersdorfer*, Miet- und Wohnrecht²³, § 1096 ABGB, Z 7 umfassen. Die Mieterin hätte ihre Tätigkeit in ihrem eigenen Verfügungsbereich ausgeübt, da sie jedermann mit Klage dazu zwingen hätte können, Störungen zu unterlassen. Daher liege keine Erlaubnis im Verfügungsbereich des Vermieters vor.

Betreffend die verfassungsrechtlichen Grenzen der Haftung für fremde Abgabenschulden wurde teilweise das Vorbringen der Bescheidbeschwerde wiederholt und zu den Ausführungen der belangten Behörde ergänzt, dass deren Verweise auf Beschlüsse des VfGH, mit welchen die Behandlung von Beschwerden unter Verweis auf den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers abgelehnt worden wären, sich nicht auf die Haftungsbestimmungen des Glücksspielgesetzes in § 59 Abs 4 GSpG bezogen hätten, da dazu noch keine veröffentlichten Beschlüsse oder Entscheidungen des VfGH vorliegen würden.

Die Argumentation der belangten Behörde würde bedeuten, dass Vermieter für Glücksspielabgaben von Mietern, die in ihren Räumlichkeiten Glücksspiele durchführen ohne jedwede Begrenzung des Haftungsumfanges zur Haftung herangezogen werden könnten.

Eine solche Bestimmung könne nicht im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen sein.

Im Ergebnis sei somit die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung unsachlich, da sie keine Möglichkeit hätte, die Haftung zu vermeiden.

Zum Umfang der Haftung ergänzte die Bf, dass selbst wenn eine Haftung für fremde Abgabenschulden dem Grunde nach sachlich gerechtfertigt sei, müsse aus verfassungsrechtlichen Gründen zusätzlich eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges vorgesehen sein, der Wortlaut von § 59 Abs 4 lit a GSpG sehe eine gesetzlich zwingende Begrenzung nicht vor. Die Bestimmung sei weder betragsmäßig begrenzt noch erstrecke sie sich lediglich auf Abgabenschulden eines bestimmten Zeitraumes.

Das Erfordernis der Haftungsbegrenzung ergebe sich allerdings aus der Rechtsprechung des VfGH, der grundlegend zu dieser Problematik bereits in seinem Erkenntnis 1990 ausgesprochen hätte, dass es bei Beurteilung einer Haftungsregelung insbesondere darauf ankomme, ob sie eine zeitliche oder betragsmäßige Begrenzung der Haftung vorsehe.

Dabei komme es auch darauf an, ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Ertrag des Unternehmens des Primärschuldners beachtet werde (VfSlg 12.572/1990).

Nochmals wurde auf die Aufhebungen des VfGH wegen mangelnder Begrenzung des Haftungsumfanges von gesetzlichen Grundlagen für die Haftungsinanspruchnahme als verfassungswidrig verweisen und darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall die belangte Behörde durch eine verfassungskonforme Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens eine Verletzung von verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten vermeiden hätte müssen, indem sie den angefochtenen Bescheid nicht erlassen hätte.

Zur verfassungskonformen Ermessensübung führte die Bf aus, dass der Umstand, dass die fehlende Befugnis der belangten Behörde, eine verfassungswidrige Gesetzesbestimmung aufzuheben, keinesfalls bedeute, dass die belangte Behörde bis zur Aufhebung von § 59 Abs 4 GSpG durch den VfGH Vermieter zur Haftung heranziehen müsse bzw dürfe.

Da es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Ermessensentscheidung handle, hätte die belangte Behörde ihr Ermessen verfassungskonform dahingehend ausüben müssen, dass sie die Bf nicht zur Haftung heranziehe.

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin nicht am Ertrag der Mieterin partizipiert hätte und von dieser einen festen Mietzins für die vermieteten Räumlichkeiten erhalten hätte, dessen Höhe vollkommen unabhängig von deren Ertrags- und Vermögenslage gewesen wäre, hätte die belangte Behörde eine Heranziehung zur Haftung unterlassen müssen.

Ermessen bedeute nicht Willkür, sondern sei nach *Stoll*, BAO, 205 ein Akt der Vollziehung, der wie jeder Akt der Vollziehung durch die Gesetze und die Verfassung gebunden sei.

Daher sei auch Ermessen nach dem Sachlichkeitsgebot und dem Gleichheitsgrundsatz verfassungskonform auszuüben und unterliege der Kontrolle durch den Verfassungsgerichtshof.

Der Umstand der unbegrenzten Haftung ohne Vorliegen eines sachlichen Grundes alleine sei daher bereits verfassungsrechtlich zu beanstanden, wobei erschwerend hinzukomme, dass die Bf keine Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich der Erfüllung der Abgabepflichten durch die Mieterin gehabt hätte, weshalb die Inanspruchnahme zur Haftung jedenfalls verfassungswidrig sei.

Hinsichtlich des Ermessens führte die Bf gleichermaßen aus, dass durch den Entscheidungsspielraum nach Billigkeit, Zweckmäßigkeit und Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände die Erlassung von Haftungsbescheiden im Ermessen der Abgabenbehörde stehe und sie einen Haftungspflichtigen nicht zur Haftung heranziehen müsse.

Selbst wenn man die Zulässigkeit der Haftungsinanspruchnahme dem Grunde nach bejahen würde, wäre der bekämpfte Bescheid noch immer rechtswidrig, da der Betrag in Höhe von 107.148,80 € in keinem angemessenen Verhältnis zu dem wirtschaftlichen Vorteil stehe, den die Bf aus der Vermietung erhalten habe.

Hinsichtlich des Verneinens einer langen Verfahrensdauer durch die belangte Behörde führte die Bf aus, dass nach ihrer Ansicht eine überlange Verfahrensdauer bereits aufgrund des Zeitraumes zwischen der erstmaligen Festsetzung der Abgabe (15.4.2013) und der Entscheidung des BFG (7.6.2017) vorliege.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

3.1 Vorlagebericht der belangten Behörde

Am 16. Juni 2020 wurde der Fall dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die belangte Behörde stellte in ihrem Vorlagebericht den Sachverhalt dar und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Sie nahm dazu unter Verweis der Begründung in der Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen Stellung:

Würde man die Bestimmung so auslegen, wie in der Beschwerde dargestellt, dass die Bf nicht die Möglichkeit habe, Pokerspiele zu „erlauben“, würde dies die Haftungsbestimmung anwendungsleer machen, da nach dieser sehr weit hergeholten Auslegung lediglich der Bund (als Monopolinhaber) als Haftender in Frage kommen würde.

Unter einem „Erlauben“ iSd gegenständlichen Haftungsbestimmung sei keinesfalls eine behördliche Genehmigung und Überwachung zu verstehen, eine derartige Auslegung stelle sich als denkunmöglich dar.

Die Bf unterstelle der Haftungsbestimmung einen Inhalt der dazu führe, dass die Haftungsbestimmung gar keinen Inhalt hätte, was dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne.

Auch die Auslegung des Verfügungsbereiches durch die Bf würde dazu führen, dass niemand für den die Veranstaltung von Glücksspielen in für diesen Zweck vermietete Flächen haften würde und die Haftungsbestimmung keinen Anwendungsfall hätte, was so nicht vom Gesetzgeber gewollt sei.

Gegenständlich sei die Vermietung der Räumlichkeiten gerade zum Zweck der Veranstaltung von Pokerspielen erfolgt. Durch den Abschluss des Mietvertrages und die Bestandgabe der Räumlichkeiten an den Primärschuldner zu dem im Vertrag bestimmten Zweck habe es die Bf nicht nur ermöglicht, sondern vielmehr auch gestattet, dass in ihrem Verfügungsbereich, und zwar im Hotel, in den laut Mietvertrag vorgesehenen Räumlichkeiten, durch den Primärschuldner Pokerspiele veranstaltet worden seien.

Zwar sei die Verfügungsbefugnis über Räume durch den Abschluss des Mietvertrages auf die Primärschuldnerin übergegangen, die Erlaubnis zur Veranstaltung von Pokerspielen im Gebäude des Hotels und konkret in den vermieteten Räumen wäre aber der Primärschuldnerin bereits mit Abschluss des Mietvertrages seitens der Bf erteilt worden.

Haftungsgegenständlich seien somit Ausspielungen, für die im Zeitpunkt ihrer Durchführung die Erlaubnis des Verfügungsberechtigten vorliegen wären.

Der Gesetzgeber verlange für die Haftungsinanspruchnahme jedoch nicht, dass ein zeitlicher Konnex zwischen der Erteilung der Erlaubnis durch den Verfügungsberechtigten und der tatsächlichen Durchführungen der Ausspielungen vorliegen müsse. Weder aus der Formulierung noch aus der vom Gesetzgeber verfolgten Intention könne aus der gegenständlichen Haftungsregelung abgeleitet werden, dass die Erteilung der Erlaubnis in jenem Zeitraum erfolgt sein müsse, für den die Glücksspielabgabe abzuführen sei.

Die belangte Behörde verwies auch darauf, dass es sich beim Mietvertrag um ein typisches Dauerschuldverhältnis handle, das auch dann angenommen werde, wenn es sich um bestimmte Zeit handle. Dauerschuldverhältnisse seien auf Dauer angelegt und würden sich nicht in einem einmaligen Leistungsaustausch erschöpfen. Hier bestünden vielmehr die Leistung und Gegenleistung in einem sich immer wieder wiederholenden Leistungsaustausch,

dh in einem Dauerverhalten. Es handle sich um ein fortlaufendes Tun, Dulden oder Unterlassen.

Ein Bestandvertrag beinhalte die Überlassung des Gebrauchs einer bestimmten unverbrauchbaren Sache oder deren Teile gegen ein bestimmtes/bestimmbares Entgelt. So hätte der Mieter jeden Monat den Zins zu leisten und überlasse ihm der Vermieter jeden Monat das Bestandsobjekt.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen hätte die Bf den Bestandgegenstand jeden der hier gegenständlichen Monate 12/2012 bis 02/2013 überlassen, dies ausschließlich zum Betrieb eines Pokerkaffees mit Kaffeehausküche als vereinbarten Zweck.

Die Bf hätte in jedem dieser Monate die Ausspielungen in ihrem Verfügungsbereich zumindest erlaubt. Die Ausspielungen wären auch nicht bloß geduldet worden, sondern ausdrücklich bedungen, wie im Mietvertrag nachzulesen sei in Punkt 1.1 „...zum Zweck des Betriebs von Pokerturnieren“ und in Punkt 1.2 „Die Mietsache darf nur zu dem in Abs. 1 genannten Zweck genutzt werden. Änderungen des Nutzungszwecks sind dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen und bedürfen der vorherigen Zustimmung des Vermieters“.

Da zwischen dem Abgabeschuldner und den möglichen Haftpflichtigen nach § 59 Abs. 4 GSpG wohl ein sachlicher Zusammenhang begründet sei, sei bei der haftungsbegründenden Regelung, gerade in Betracht des rechtspolitischen Gestaltungsrahmens des Gesetzgebers, von einer Verfassungskonformität auszugehen.

Den Leitlinien der Rechtsprechung in Bezug auf die sachliche Begründung einer Haftung folgend bedürfe es für die verfassungskonforme Festlegung einer Haftpflicht für Abgabenschulden einer Nahebeziehung zwischen dem Abgabenschuldner und der zur Haftung in Anspruch genommenen Personen, die zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer bestünde, da das Bestandsobjekt zumindest vor Unterfertigung des Bestandsvertrages in der Interessen- und Einflussphäre des Bestandgebers liege, womit eine sachliche Rechtfertigung iSd Art 7 B-VG bei der Haftungsinanspruchnahme des Bestandgebers gegeben sei.

Diese ergebe sich unter anderem aus der Möglichkeit der spezifischen Gestaltung des Bestandvertrages, aus dem Umstand, dass der Bestandgeber durch den Mietzins am Ertrag des Betriebes partizipiere sowie auch durch das öffentliche Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit der Ansprüche.

Entgegen dem Vorbringen könne eine Haftung verhindert werden indem man in seinem Verfügungsbereich keine Ausspielungen erlaube.

Bezüglich der Ermessensübung betonte die belangte Behörde, dass diese rechtmäßig erfolgt sei zumal die maßgeblichen Verhältnisse (Einkommens und Vermögenssituation der Bf) dahingehend überprüft worden sei, dass ihr auf Grund ihrer Gewinn- und Vermögenssituation aus der Haftungsinanspruchnahme kein Vermögensnachteil in unvertretbarem Ausmaß (Insolvenzgefahr, Vermögensverschleuderung etc.) erwachsen würde.

Der wirtschaftliche Vorteil, den die Bf aus den haftungsbegründenden Umständen bezogen hätte, stelle jedoch keinen Umstand dar, der bei der Ermessensübung zur Höhe der Inanspruchnahme vorrangig zu berücksichtigen wäre.

Ermessensentscheidungen seien gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, wobei unter Billigkeit die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu verstehen sei.

Es liege zwar zweifelsfrei im Interesse der Partei, nicht bzw. nicht in vollem Umfang zur Entrichtung einer fremden Abgabenschuld herangezogen zu werden, jedoch wären mit dem Vorbringen keine darüberhinausgehenden (berechtigten) Interessen der Bf dargestellt worden, die im Rahmen der Ermessenserwägungen zu berücksichtigen wären.

Diesem Interesse der Partei stünde der Grundsatz der Zweckmäßigkeit, nämlich das Interesse der Öffentlichkeit an der Einbringung der Abgaben, gegenüber.

Dabei sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles das wesentliche Ermessenskriterium bei der Haftungsinanspruchnahme. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich sei (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Das Interesse des Bf, auf Grund der in der Beschwerde dargestellten Umstände (der Haftungsbetrag sei höher als der wirtschaftliche Vorteil) nicht zur Entrichtung der fremden Schuld herangezogen zu werden, trete daher in den Hintergrund.

Daneben sei zu berücksichtigen, dass, würde man den Ausführungen in der Beschwerde folgen, jede Haftungsinanspruchnahme unbillig wäre, wenn der Haftende keinen wirtschaftlichen Vorteil aus den haftungsbegründenden Umständen gehabt hätte. Diese Intention könne dem Gesetzgeber bei der allgemein formulierten Haftungsbestimmung nicht unterstellt werden, zumal er gerade in anderen Gesetzesmaterien, zB. § 13 Abs. 2 ErbStG, eine betragsmäßige

Beschränkung der Haftung auf den wirtschaftlichen Vorteil normiert habe, wenn dafür eine sachliche Rechtfertigung gegeben ist.

3.2 Stellungnahme der belangten Behörde auf Grund der Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes in zwei ähnlich gelagerten Fällen: VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-4 und VwGH 18.04.2023, Ro 202/17/0005-4

Mit den beiden Erkenntnissen bestätigte der Verwaltungsgerichtshof zwei Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes in ähnlichen Fällen, in denen allerdings der Vermieter die Mietverträge nicht selbst mit dem Mieter abschloss, sondern – vor Inkrafttreten der gegenständlichen Haftungsbestimmung des GSpG – durch Kauf bzw. Verlassenschaft miterwarb (BFG 23.12.2020, RV/7103149/2020 und BFG 23.12.2020, RV/7101709/2020).

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte mit seinen Entscheidungen die Stattgaben des Bundesfinanzgerichtes und äußerte sich zum Begriff des Verfügungsbereichs dahingehend:

„...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.“

In einem ausführlichen obiter dictum führte der VwGH die mögliche Verfassungswidrigkeit des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG aus, aber nahm von einem Antrag auf Aufhebung der Bestimmung wegen Verfassungswidrigkeit gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG Abstand, weil die Bestimmung nicht auf die beiden Fälle anwendbar war.

Dazu nahm die belangte Behörde für den gegenständlichen Fall mit Schreiben vom 19. Juli 2023 Stellung und stand darin auf dem Standpunkt, dass es sich beim gegenständlichen

Fall um keinen Anwendungsfall der VwGH Erkenntnisse handle. Die belangte Behörde begründete dies damit, dass der gegenständliche Mietvertrag im Unterschied zu den vom VwGH beurteilten Sachverhalten nach Kundmachung der Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG abgeschlossen wurde und der Bf die Durchführung der Ausspielungen im Mietvertrag ausdrücklich bedungen hätte.

Außerdem führte die belangte Behörde wie folgt aus:

„Als Vermieter hätte der Bf. bereits bei Abschluss des Mietvertrages in Anbetracht der Kundmachung der Haftungsbestimmung am 19.07.2010 die Möglichkeit gehabt, 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 eine 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 bejahen.“

Die belangte Behörde ergänzte den Sachverhalt auch darum, dass eine Herabsetzung der Glücksspielabgabe durch das Erkenntnis des BFG vom 31.03.2021, RV/3100504/2020 erfolgt sei

- für Dezember 2012: € 19.737,60

- für Jänner 2013: von € 38.950,40

- für Februar 2013: € 29.958,40, in Summe: € 88.646,40. Die Haftungssumme sei daher dementsprechend anzupassen.

3.3 Ermittlungsverfahren des Bundesfinanzgerichts: Beschluss des Bundesfinanzgerichtes, in dem der Bf ua im Zuge des Parteiengehörs die Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht wurde und dazu Stellung nahm

Am 26. Juli 2023 erließ das Bundesfinanzgericht einen Beschluss im Zuge des Parteiengehörs und brachte der Bf die in Punkt 3.2 dargestellte Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis, mit dem Ersuchen um Stellungnahme dazu und den üblichen Fragen nach Aufrechterhaltung der Anträge.

Die Bf nahm dazu am 19. September 2023 ua wie folgt Stellung:

„2. ZUM (EINZIGEN) ARGUMENT DES FINANZAMTS

Bereits im ersten Satz nach der Zusammenfassung der VwGH Entscheidung hält das Finanzamt auf Seite 4 (Mitte) seiner Stellungnahme fest, dass es sich im gegenständlichen Fall „um keinen Anwendungsfall des VwGH Erkenntnisses handelt“.

Wenn das Finanzamt sich im gegenständlichen Fall dann aber auf wesentliche Aussagen des VwGH stützt, steht dies im Widerspruch zu der Behauptung, dass die Entscheidung auf den Fall nicht anwendbar sei. Das Finanzamt meint offenbar, dass im gegenständlichen Fall eine Haftung begründet sei, obwohl der VwGH sie in dem von ihm entschiedenen Fall für nicht begründet hielt.

Das Finanzamt stützt sich dabei auf einzelne Aussagen des VwGH, und meint aus der VwGH Entscheidung den vermeintlich einfachen Umkehrschluss ziehen zu können, dass bei Abschluss eines Mietvertrages nach Inkrafttreten der Haftungsbestimmung der Vermieter für Glücksspielabgaben hafte. Das hat der VwGH aber nicht ausgesprochen, und es folgt keineswegs aus der Entscheidung, dass es nur auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses ankomme. Das ist aber gleichzeitig das einzige Argument des Finanzamts, denn es stützt auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses die Behauptung, dass der Vermieter im konkreten Fall eine Dispositionsmöglichkeit im Hinblick auf die Haftung gehabt habe und es behauptet, dass dies das einzige Kriterium für die Haftung sei.

*Wenn der VwGH sich ausschließlich darauf gestützt hätte, dass der Mietvertrag in jenem Fall vor Inkrafttreten der Haftungsbestimmung abgeschlossen wurde, hätte die Entscheidung des VwGH aber in Randzahl 20 mit dem Satz müssen „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 *** GmbH herangezogen werden darf.“*

Das Finanzamt übersieht damit wesentliche weitere Aussagen des VwGH in den Randzahlen 21 ff, das sogenannte obiter dictum, das im gegenständlichen Fall maßgeblich ist, weshalb die Aussagen des VwGH entgegen der Ansicht des Finanzamts auf Seite 4 der Stellungnahme auch auf den vor liegenden Fall angewendet werden können und müssen. Konkret sind folgende weitere Aussagen des VwGH im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen:

3. FEHLENDE SACHLICHE BEGRENZUNG DES HAFTUNGSUMFANGS

Nach Randzahl 20 (in den Randzahlen 21 bis 26) hält der VwGH in einem obiter dictum fest, dass „selbst bei Unbedenklichkeit einer Haftung dem Grunde nach eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein muss“.

Deshalb sagt der VwGH: „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.“

Das Gesetz sieht keine Begrenzung der Haftung vor, weshalb es im Sinne der Rechtsprechung bedenklich ist. Der VwGH stellte keinen Antrag an den VfGH auf Aufhebung der Bestimmung, weil die Bestimmung in jenem Fall nicht präjudiziell war, wie der VwGH in Randzahl 20 festhielt.

Nach der Interpretation des Wortlauts durch das Finanzamt bestünde im konkreten Fall eine Haftung bis zum Höchstbetrag der Abgaben, also € 19737,60 für Dezember 2012, € 38.950,40 für Jänner 2013, € 29.958,40 für Februar 2013, in Summe € 88 646,40.

Die Haftung ist nach der Bestimmung unabhängig von der Partizipation am Unternehmenserfolg und auch unabhängig davon, welche Einnahmen der Vermieter selbst hat.

Der maximalen Haftung von € 88.646,40 stünde im vorliegenden Fall eine Miete in Höhe € 200 (in Worten: zweihundert) netto pro Monat gegenüber (dazu noch weiter unten).

Wenn die belangte Behörde meint, es sei ausreichend die Haftung durch das Ermessen betragsmäßig herabzusetzen, reicht es, ihr die folgende Aussage des VwGH dazu entgegenzuhalten:

„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 (VwGH 18.4.2023, Ro 2021/17/0006 Rz 26)“

Wie erwähnt handelt es sich dabei um ein obiter dictum, da die Bestimmung in dem vom VwGH entschiedenen Fall schon dem Grunde nach gar nicht anwendbar war (es lag eben schon kein Verfügungsbereich vor).

4. FEHLENDE ERKENNBARKEIT DER ABGABEPFLICHT

Weiters sagt der VwGH in seinem obiter dictum, dass es entscheidend ist, „ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen ... 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).“

Ob und in welchem Ausmaß die Veranstaltung der Abgabe unterliegt, war für die Beschwerdeführerin schon nicht erkennbar. Im Mietvertrag war nur geregelt, dass Pokerturniere veranstaltet werden dürfen. Die Abgabepflicht war aus folgenden zwei Gründen nicht erkennbar oder abschätzbar:

4.1. Befreiung von Kartenturnieren

Gemäß § 4 Abs 6 GSpG unterliegen Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes, wenn die Einsätze (alle Vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen und die Summe der in Aussicht gestellten Vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller Vermögenswerten Leistungen nach § 4 Abs 6 Z 1 GSpG nicht übersteigt und die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gast gewerbeberechtigung nach § 1 1 1 Abs. 1 Gewerbeordnung 1 994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

Nach § 57 Abs 6 ist die Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol nach § 4 Abs. 6. GSpG auch von der Glücksspielabgabe befreit.

Es war daher keineswegs für die Beschwerdeführerin erkennbar, dass überhaupt eine Glücksspielabgabepflicht besteht, und zwar auch nicht aufgrund der Vermietung für „Pokerturniere“.

4.2. Entscheidung des VwGH über Abgabepflicht von Poker erst 2017

Dass Poker der Glücksspielabgabe unterliegt, wurde überhaupt erst 2017 durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.10.2017 entschieden (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024). Erst mit dieser Entscheidung wurde klar, dass die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch den VfGH (27. Juni 2013, G 26/2013-11) als verfassungswidrig und die Übergangsbestimmung des § 60 Abs. 24 GSpG nicht die Abgabepflicht von Poker ausschließen. Davor war die Abgabepflicht von Poker für einen Hotelbetreiber jedenfalls nicht erkennbar, weshalb es unsachlich wäre, die Beschwerdeführerin dafür zur Haftung heranzuziehen.

5. FEHLENDE ABSCHÄTZBARKEIT DER HÖHE NACH UND FEHLENDE PARTIZIPATION AM UNTERNEHMENSERTRAG DES PRIMÄRSCHULDNERS

Im konkreten Fall wurde die Glücksspielabgabe nach § 57 Abs 1 GSpG aufgrund turnierförmiger Ausspielung von den „in Aussicht gestellten Vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers“ bemessen.

Die Abgabepflicht war für die Beschwerdeführerin in dem Zusammenhang deshalb nicht abschätzbar, weil die Beschwerdeführerin gar nicht wusste, welche Vermögenswerten Leistungen in Aussicht gestellt werden. Darin unterscheidet sich die Haftung nach § 59 GSpG, die eben nicht abschätzbar, unbestimmt und unsachlich ist, von der Haftung der Bank oder der GmbH für Kapitalertragsteuer oder der Haftung des Dienstgebers für Lohnsteuer oder der Haftung des Geschäftsführers für Abgaben der von ihm vertretenen Gesellschaft.

Dass die Abgabepflicht für die Beschwerdeführerin der Höhe nach nicht abschätzbar war, ergibt sich nicht nur daraus, dass die Abgabepflichtige nicht wissen konnte, welche Vermögenswerten Leistungen der Turnierveranstalter in Aussicht stellt, sondern vor allem daraus, dass sie nicht abschätzen konnte, dass Poker überhaupt der Glücksspielabgabe unterliegt (siehe dazu oben).

Auch deshalb bestand nicht ernsthaft eine Dispositionsmöglichkeit der Beschwerdeführerin im Dezember 2012. Es ist auch naheliegend, dass sie diese nicht hatte, denn sonst hätte sie wohl entweder den Raum nicht um € 200 pro Monat vermietet oder sich gegen die Haftung weiter abgesichert (zu dem Umstand, dass eine Vermietung im Zweifel ohnehin stets nur für erlaubte Zwecke erfolgt, siehe unten).

Nach der Rechtsprechung des VfGH ist die Haftung eben nur dann sachlich begründet, wenn sie abschätzbar ist und der Haftende entsprechende Vorkehr treffen kann, wie zB beim Lohnsteuerabzug oder bei der Kapitalertragsteuer. Davon kann im konkreten Fall überhaupt keine Rede sein.

Die Entscheidung des VwGH spricht daher auch im konkreten Fall ganz klar gegen die unbegrenzte Haftung des Vermieters und auch dagegen diese Unsachlichkeit und Unbegrenztheit der Haftung durch eine bloße Ermessensübung (Herabsetzung der Haftung nach der Methode „Daumen mal Pi“) vermeintlich zu beseitigen.

Selbst wenn die Haftung sachlich begründet wäre, wäre daher völlig unklar, in welcher Höhe die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen werden sollte.

6. ZUM SACHVERHALT

Im Hinblick auf die Höhe der Haftung ist nochmals zu erwähnen, dass die Miete € 200,-- netto pro Monat betragen hat, insgesamt für Dezember 2012 bis März 2013 € 800,- netto. Eine Haftung für € 100.000,- oder € 80.000,- wäre daher unverhältnismäßig.

Im Mietvertrag ist nicht geregelt, dass der Mieter ein Glücksspiel oder eine verbotene Ausspielung durchführen darf, sondern nur, dass Pokerturniere durchgeführt werden dürfen. Wie oben bereits erwähnt gibt es eine Befreiung für turniermäßige Kartenspiele, und diese Befreiung gilt sowohl regulatorisch (als Ausnahme vom Monopol), als auch für die Glücksspielabgabe. Im Zweifel gilt eine Vermietung immer nur für erlaubte Zwecke, und diese wären im konkreten Fall vom Monopol ausgenommen (§ 4 Abs 6 GSpG) und von der Abgabe befreit gewesen (§ 57 Abs 5 GSpG). Wenn der Mieter offenbar unerlaubte steuerpflichtige Kartenspiele durchführte, liegt dies nicht im Ermessens oder Einflussbereich des Vermieters.

Eine andere vertragliche Möglichkeit zur Begrenzung des Haftungsumfangs (als eine Vermietung für erlaubte Zwecke) hätte es nicht gegeben, daher bestand auch bei Vertragsabschluss nach Inkraft treten der Haftungsbestimmung keine vertragliche Dispositionsmöglichkeit im Hinblick auf eine mögliche Haftung, wie dies zB bei der Lohnsteuer oder der Kapitalertragsteuer besteht. Im Fall der Lohnsteuer oder der Kapitalertragsteuer behält der Vertragspartner einen Teil seiner Zahlung (Kapitalertrag oder Lohn) ein und kann sich damit gegen seine Haftung absichern. Eine solche Möglichkeit bestand im gegebenen Fall nicht.

Wenn das Finanzamt meint, die vom VfGH angesprochene Möglichkeit der „Vertragsgestaltung“ sei die Nichtvermietung an den Pokerbetreiber, widerspricht dies der Bedeutung des vom VfGH verwendeten Begriffes „Vertragsgestaltung“. Diese setzt einen Vertrag voraus. Wenn die einzige Möglichkeit, einer betraglich unbegrenzten Haftung zu entgehen, darin besteht, keinen Vertrag zu schließen, ist die Bestimmung eben unsachlich.

...“

Darüber hinaus regte die Bf an, für den Fall der Anwendbarkeit des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG durch das Bundesfinanzgericht auf den gegenständlichen Fall, dass das Bundesfinanzgericht gern Art 89 Abs 2 B-VG einen Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift wegen verfassungsrechtlicher Bedenken beim Verfassungsgerichtshof stellen möge auf Basis des obiter dictums des zitierten VwGH Erkenntnisses VwGH 18.4.2023, Ro 2021/17/0006 insb. wegen folgender Bedenken:

1. Keine adäquate Begrenzung des Haftungsumfangs
2. keine Abschätzbarkeit des Haftungsumfangs
3. kein Zusammenhang der Haftung mit einer Partizipation an der Bemessungsgrundlage des Primärschuldners

4. Unmöglichkeit durch Vertragsgestaltung (zB Einbehaltung von Zahlungen) eine Begrenzung des Risikos zu erreichen
5. Ermäßigung der Haftung lediglich im Ermessen der Behörde.

Desweiteren beantragte die Bf die Vernehmung des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung und zog den Antrag auf Entscheidung vor dem Senat zurück.

3.4 Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zur Präzisierung der Stellungnahme der Bf und deren Antwort

Auf Grund fehlender Wörter bzw. dem Bezug dazu wurde die Bf ersucht, ihr Vorbringen bzw. die Beweisthemen für die beantragte Zeugeneinvernahme in der Stellungnahme vom 19. September 2023 zu präzisieren, was mit Schreiben vom 30. Oktober 2023 erfolgte.

Die Bf führte aus, dass das Finanzamt sich in seiner Stellungnahme ausschließlich darauf stützte, dass angeblich eine Dispositionsmöglichkeit der Bf bei der Vertragsgestaltung im Hinblick auf eine allfällige Haftung für die Glücksspielabgabe bestanden hätte.

Diese Dispositionsmöglichkeit bestritt die Bf und brachte zudem vor, dass es nach der Rechtsprechung auch nicht allein darauf ankomme und da die Entscheidung des VwGH nicht mit dem letzten Satz von Randzahl 20 ende, die Aussagen des obiter dictums des VwGH, die an diesen Satz anschließen, ebenfalls maßgeblich seien, nämlich dass

„dem Grunde nach eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gegeben sein muss, entscheidend ist, ob es dem Haftenden möglich ist, den Umfang der Haftung abzuschätzen, entscheidend ist, ...ob der Zusammenhang der Haftung mit der Partizipation des Haftenden am Unternehmensertrag des Primärschuldners beachtet wurde, es der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber verwehrt, eine Haftung für fremde Abgaben in jedwedem Umfang vorzusehen, 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 [wäre], und die Möglichkeit der Mäßigung der Haftung im Ermessensweg deren grundsätzlich fehlende sachliche Rechtfertigung nicht zu ersetzen [vermag]“.

Die Bf nannte als Beweisthemen für die beantragte Zeugeneinvernahme zum einen die fehlende Abschätzbarkeit des Umfangs der Haftung durch die Bf, die nicht vorliegende Partizipation der Bf am Unternehmensertrag des Primärschuldners und die fehlende Möglichkeit der Vertragsgestaltung zur Begrenzung des Risikos, relativierte aber die

Notwendigkeit der Zeugeneinvernahme für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht diese Tatsachen als erwiesen ansehe.

3.5 Beschluss des Bundesfinanzgerichtes an die belangte Behörde im Zuge des Parteiengehörs zur Kenntnisbringung der Ausführungen der Bf und darauffolgende Stellungnahme der belangten Behörde

Am 19. August 2024 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde die beiden Beschlüsse und deren beantwortende Stellungnahmen der Bf zur Kenntnis im Zuge des Parteiengehörs und gab die Möglichkeit zu einer allfälligen Stellungnahme binnen sechs Wochen ab Zustellung.

Die belangte Behörde nahm am 30. September 2024 Stellung, verwies auf ihre Stellungnahme vom 19. Juli 2023 und führte ergänzend aus, dass sich das Bundesfinanzgericht in zwei Entscheidungen, denen vergleichbare Sachverhalte zu Grunde lagen, ausführlich mit der Frage der Haftungsbegrenzung unter Berücksichtigung der vom VwGH in den Beschlüssen jeweils vom 18.4.2023, Ro 2021/17/0005 und Ro 2021/17/0006, vertreten Rechtsansicht auseinandergesetzt habe (BFG 28.12.2023, RV/7101404/2020; BFG 10.1.2024, RV/7101501/2023).

In diesen Erkenntnissen hätte das BFG die Ansicht vertreten, dass die Begrenzung des Haftungsrisikos dann gegeben ist, wenn der Bestandgeber die Möglichkeit zur Einschränkung bzw. Vermeidung seines Haftungsrisikos durch die vertragliche Gestaltung des Bestandvertrages hätte, zB durch die Ausbedingung von Einschaurechten, allenfalls verbunden mit Kündigungsbestimmungen, falls der Mieter einer Verpflichtung zur gesetzmäßigen Entrichtung von Glücksspielabgaben nicht nachkomme, oder durch Kautionsvereinbarungen. Von dieser Möglichkeit zur Haftungsbegrenzung wäre seitens der Bf gegenständlich nicht Gebrauch gemacht worden.

Daneben wurde zur sachlichen Rechtfertigung darauf verwiesen, dass die Bestandgabe ausschließlich zum Zweck der Durchführung der Pokerveranstaltungen erfolgt sei. Für andere Zwecke hätte die Mietsache laut § 1 Pkt. 1.2. des Mietvertrages nicht genutzt werden dürfen. Daraus ergebe sich, dass die Bf die Durchführung von Pokerveranstaltungen nicht nur erlaubt hätte, sondern zum Zweck des Mietvertrages gemacht und somit sogar ausdrücklich bedungen hätte.

Soweit in den Stellungnahmen auf die fehlende Erkennbarkeit der Abgabepflicht seitens der Bf behauptet werde, sei darauf zu verweisen, dass nach dem Wortlaut des im maßgeblichen Abgabenzeitraum (12/2012 – 03/2013) geltenden Glücksspielgesetzes (idF BGBl. I Nr. 73/2010 bzw. BGBl. I Nr. 112/2012) in § 1 Abs. 2 GSpG Poker ausdrücklich als Glücksspiel genannt worden sei. Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig durch den VfGH wäre am 27.6.2013 erfolgt, also zu einem Zeitpunkt nachdem die steuerpflichtigen Tatbestände bereits verwirklicht worden wären.

Daraus könne letztlich nicht abgeleitet werden, dass es aus Sicht der Bf im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (1.12.2012) unklar gewesen wäre, ob Poker im Zeitraum 12/2012 – 02/2013 als Glücksspiel anzusehen gewesen wäre.

Ebenso komme dem Umstand, dass nach § 4 Abs. 6 GSpG eine Befreiung für turnierförmige Ausspielungen unter bestimmten Voraussetzungen bestehe, im gegenständlichen Fall keine Bedeutung zu. Laut Mietvertrag war Motiv der Bestandgabe die Durchführung von Pokerveranstaltung, unabhängig davon, ob diese gemäß § 4 Abs. 6 GSpG vom Monopol ausgenommen seien oder nicht. Eine Einschränkung auf Pokerveranstaltungen, die gemäß § 4 Abs. 6 GSpG vom Glücksspielmonopol ausgenommen wären, wäre im Mietvertrag nicht erfolgt und wäre somit auch nicht als haftungsbegrenzende Einschränkung vereinbart worden.

Im Sinn der Ausführungen in der Stellungnahme vom 19.7.2023 wurde beantragt, die Beschwerde dem Grund nach abzuweisen und die Festsetzung entsprechend dem Erkenntnis vom 31.3.2021, RV/3100504/2020, vorzunehmen.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2025 zog die Bf den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf, ein Hotel in ***Ort***, hat am 1. Dezember 2012 als Vermieterin mit der Mieterin, einem Unternehmen zum Betrieb von Pokerturnieren, einen Mietvertrag (siehe Verfahrensgang Punkt I.1.) zwischen 1. Dezember 2012 und 31. März 2013, also für vier Monate, für monatlich 240 € inkl. Mehrwertsteuer explizit zu dem Nutzungszweck geschlossen, dass die Mieterin im Hotel des Vermieters in der Wintersaison Pokerturniere anbietet.

Der Mietvertrag (siehe auch in Punkt I.1.) besagt in Punkt 1.2., dass Änderungen des Nutzungszwecks dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen sind und der vorherigen Zustimmung des Vermieters bedürfen.

Die belangte Behörde informierte die Bf über § 59 Abs. 4 GSpG und stellte in Aussicht, sie als Haftende heranzuziehen, weil für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand derjenige hafte, der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt und die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner nicht möglich sei.

Laut vorliegenden Mietvertrag hätte die Bf als Vermieterin an die Mieterin laut Mietvertrag einen abgegrenzten Raum im Hotel zum Geschäftszweck Poker vermietet, wodurch die Pokerveranstaltungen mit Kenntnis und Zustimmung der Bf stattgefunden hätten und eine Erlaubnis der Bf zur Durchführung von Pokerspielen in ihrem Verfügungsbereich vorliege.

Die Bemessungsgrundlage wurde in folgender Höhe angegeben:

Zeitraum	BMGL	BMGL	Steuersatz	GSpA	GSpA	GSpA gesamt
	Cashgame	Turniere		Cashgame	Turniere	
12/2014	€ 161.480,00	€ 0,00	16%	€ 25.836,80	€ 0,00	€ 25.836,80
01/2015	€ 303.840,00	€ 0,00	16%	€ 48.614,40	€ 0,00	€ 48.614,40
02/2015	€ 214.600,00	€ 0,00	16%	€ 34.336,00	€ 0,00	€ 34.336,00
03/2015	€ 25.280,00	€ 0,00	16%	€ 4.044,80	€ 0,00	€ 4.044,80
Gesamt						€ 112.832,00

Die belangte Behörde ersuchte die Bf mit Ersuchen um Auskunft vom 6. Februar 2018 um genaueste Darstellung der Vermögenslage der Bf und um Stellungnahme zur geplanten Haftungsinanspruchnahme der Bf sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

Am 31. August 2018 nahm die Bf zum Auskunftersuchen der belangten Behörde Stellung, indem sie eine Haftungsinanspruchnahme ablehnte, weil die gesetzlichen Voraussetzung einer Erlaubnis der Durchführung der Ausspielung im Verfügungsbereich der Bf iSd § 59 Abs. 4 lit.a

GSpG als Vermieterin nicht gegeben sei, da ein Vermieter keine Erlaubnis für die Durchführung von Glücksspielen erteilen könne, sondern lediglich die betriebliche Nutzung seiner Räumlichkeiten durch den Mieter im Rahmen der vom Gesetz erlaubten Zwecke und unter Einhaltung der dem Mieter für dessen Betriebe auferlegten Auflagen dulde.

Im gegenständlichen Fall hätte die Glücksspielbetreiberin Pokerspiele auf Grundlage ihrer gewerberechtlichen Bewilligung angeboten, also sei ihr die Durchführung von Ausspielungen von der Gewerbebehörde - und nicht vom Vermieter - erlaubt worden.

Auch habe die Bf die Durchführung nicht „in ihrem Verfügungsbereich“ erlaubt, weil die Mieterin als Rechtsbesitzerin die Verfügungsgewalt über die von ihr gemieteten Räumlichkeiten erlangt hätte.

Zu den wichtigsten Pflichten des Vermieters gehöre die Verschaffung zum Gebrauch der Bestandssache und deren Erhaltung sowie das Dulden des zulässigen Gebrauchs und die Unterlassung von Störungen als auch den Schutz vor Störungen durch Dritte.

Zusammenfassend stellte die Bf fest, dass sie schon nach dem Wortlaut des § 59 Abs 4 GSpG ist die Einschreiterin nicht zur Haftung für die Glücksspielabgaben ihrer Mieterin heranzuziehen sei und selbst wenn eine Heranziehung zur Haftung vom Wortlaut noch gedeckt wäre, eine systematische und eine verfassungskonforme Interpretation von § 59 Abs 4 GSpG ergeben würde, dass die Bf nicht für Abgabenverbindlichkeiten ihrer Mieterin haften würde. Die Judikatur setze eine Beteiligung des Vermieters am Umsatz oder Erfolg des Glücksspiels voraus. Vermögensverhältnisse oder andere Informationen wurden nicht offengelegt.

Mit Bescheid vom 27. September 2018 wurde die Bf von der belangten Behörde als Haftende in Anspruch genommen für die Glücksspielabgabe für den Zeitraum Dezember 2012 bis Februar 2013 in Höhe von 107.148,80 € auf Basis der Schätzung gemäß § 184 BAO der vorgelegten Unterlagen über tägliche Tischaufzeichnungen/Tischeinnahmen:

1. Tischeinnahme Dezember 2012: € 7.562,00 / 3,5x100 = € 151.240,00
davon gem. § 57 Abs. 1 GSpG 16 % = € 24.198,40 Glücksspielabgabe
2. Tischeinnahme Jänner 2013: € 15.192,00 / 3,5x100 = € 303.840,00
davon gem. § 57 Abs. 1 GSpG 16 % = € 48.614,40 Glücksspielabgabe
3. Tischeinnahme Februar 2013: € 10.730,00 / 3,5x100 = € 214.600,00
davon gem. § 57 Abs. 1 GSpG 16 % = € 34.336,00 Glücksspielabgabe

Glücksspielabgabe Gesamt: € 107.148,80.

Begründet wurde die Haftung mit der Erlaubnis des Pokerspiels im eigenen Verfügungsbereich der Bf als Vermieterin und daher Heranziehung zur Haftung anstelle der Primärschuldnerin gemäß § 59 Abs. 4 lit.a GSpG.

Am 2. November 2018 erhob die Bf Beschwerde gegen den Haftungsbescheid und bekämpfte ebenfalls die Bescheide betreffend die Festsetzung von Glücksspielabgaben für Dezember 2012, Jänner 2013 und Februar 2013, die Gegenstand anderer Verfahren sind.

Vorgebracht wurden neben dem Argument der fehlenden Erlaubnis im Verfügungsbereich der Bf auch verfassungsgrechtlichen Bedenken iSd Gleichheitssatzes nach Art 7 B-VG, der dem Steuergesetzgeber insoweit Grenzen setze, als er nur solche Personen für haftungspflichtig erklären dürfe, bei denen eine Haftung sachlich gerechtfertigt sei, wozu auch eine adäquate Begrenzung des Haftungsumfanges gehöre, während die Bf nicht am Ertrag der Mieterin partizipiert, sondern lediglich einen Mietzins in Höhe von 240 € pro Monat für die vermieteten Räumlichkeiten erhalten hätte, dessen Höhe vollkommen unabhängig von der Ertrags- und Vermögenslage der Mieterin gewesen wäre.

Neben unrichtiger Ermessensübung und mangelhafter Begründung wurde insb. auch das Argument einer langen Verfahrensdauer geltend gemacht (siehe ausführlich dargestellt im Verfahrensgang).

Am 7. Februar 2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, weil sie im Mietvertrag, der explizit zum Zweck der Abhaltung der Pokerspiele abgeschlossen wurde, während es die Möglichkeit der spezifischen Gestaltung des Bestandsvertrages gäbe, eine Erlaubniserteilung im Verfügungsbereich gemäß § 59 Abs. 4 lit. a GSpG der Bf als Vermieterin sah sowie im Mietzins eine Partizipation am Ertrag des Betriebes und daher den Bf eine Haftung für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand treffe.

Die Rechtsansicht der Bf, die die Möglichkeit der Erlaubniserteilung durch den Vermieter in Abrede stelle, würde die Haftungsbestimmung anwendungsleer machen, weil dann lediglich der Bund (als Monopolinhaber) als Haftender in Frage kommen würde.

Am 11. März 2020 stellte die Bf Vorlageantrag und beantragte die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes.

Ebenfalls wurde Antrag auf eine mündliche Verhandlung und auf Entscheidung des Senates gestellt.

Am 16. Juni 2020 wurde der Fall dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Erkenntnis vom 31. März 2021 hat das Bundesfinanzgericht die gegenständliche Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, für die der Bf zur Haftung herangezogen wurde wie folgt neu festgesetzt:

- für Dezember 2012:

mit 16 vH von der Bemessungsgrundlage von € 123.360, sohin im Betrag von € 19.737,60;

- für Jänner 2013:

mit 16 vH von der Bemessungsgrundlage von € 243.440, sohin im Betrag von € 38.950,40;

- für Februar 2013:

mit 16 vH von der Bemessungsgrundlage von € 187.240, sohin im Betrag von € 29.958,40.

Das ergibt eine Gesamtsumme von 88.646,40 € anstelle der bisher vorgeschriebenen 107.148,80 €.

Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision beim Verwaltungsgerichtshof erhoben, jedoch von diesem mit Beschluss vom 19. April 2023, Ra 2021/17/0082, zurückgewiesen.

Zwei ähnlich gelagerte Verfahren wie das gegenständliche betreffend Haftungsinanspruchnahme der Vermieter, deren Beschwerden das Bundesfinanzgericht stattgebend entschieden hatte, waren seit 2021 beim VwGH anhängig: BFG 23.12.2020, RV/7103149/2020 und BFG 23.12.2020, RV/7101709/2020.

Beide wurden mit Amtsrevision angefochten und vom Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-4 und VwGH 18.04.202 Ro 202/17/0005-4 bestätigt.

Die beiden Fälle unterscheiden sich vom gegenständlichen darin, dass dort die Vermieter die Mietverträge nicht selbst mit den Mietern abgeschlossen haben, sondern – vor Inkrafttreten der gegenständlichen Haftungsbestimmung des GSpG – durch Kauf bzw. Verlassenschaft miterworben haben.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte mit seinen Entscheidungen die Stattgaben des Bundesfinanzgerichtes, äußerte sich zum Verfügungsbereich dahingehend, dass es nicht allein auf die Örtlichkeit, sondern darauf ankomme, dass dieser in einer solchen Einflussosphäre des potentiell Haftenden stehe, dass diesem die Befugnis zukommt, die Durchführung der Ausspielung auch zu untersagen und führte in einem ausführlichen obiter dictum die mögliche Verfassungswidrigkeit des § 59 Abs. 4 lit.a GsPG aus, ohne aber einen Antrag auf Aufhebung der Bestimmung wegen Verfassungswidrigkeit gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit.a B-VG zu stellen, weil die Bestimmung auf die beiden Fälle nicht anwendbar wäre.

Zu diesen Entscheidungen nahm die belangte Behörde von sich aus für den gegenständlichen Fall mit Schreiben vom 19. Juli 2023 Stellung und stand darin auf dem Standpunkt, dass es sich beim gegenständlichen Fall um keinen Anwendungsfall der beiden VwGH Erkenntnisse handle, weil die Bf den gegenständlichen Mietvertrag nach Kundmachung der Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG abgeschlossen hat und auch die Möglichkeit gehabt hätte, durch vertragliche Gestaltung eine zukünftige Haftung zu begrenzen bzw. auszuschließen.

Die belangte Behörde ergänzte den Sachverhalt auch darum, dass eine Herabsetzung der Glücksspielabgabe durch das Erkenntnis des BFG vom 31.03.2021, RV/3100504/2020 erfolgt sei, wie bereits ausgeführt, und die Haftungssumme daher dementsprechend auf 88.646,40 € anzupassen sei.

Mit Beschluss vom 26. Juli 2023 brachte das Bundesfinanzgericht der Bf diese Stellungnahme zur Kenntnis und ersuchte um Stellungnahme der Bf dazu.

Die Bf nahm dazu am 19. September 2023 Stellung unter Bezugnahme auf das VwGH Erkenntnis und sah die Aussagen des Finanzamtes im Widerspruch dazu (siehe im Verfahrensgang ausführlich in Punkt 3.2 dargestellt).

Der Antrag auf Senat wurde zurückgezogen und die Einvernahme des Geschäftsführers als Zeuge beantragt, was aber in Beantwortung eines weiteren Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 27. September 2023 zu Präzisierung des Vorbringens von der Bf bei Feststehen der Beweisthemen in einer weiteren Stellungnahme der Bf vom 30. Oktober 2023 als nicht notwendig erachtet wurde.

Mit Beschluss vom 19. August 2024 brachte das Bundesfinanzgericht die beiden Stellungnahmen der Bf der belangten Behörde zur Kenntnis und diese nahm dazu am 30. September 2024 unter Verweis auf ihre Stellungnahme vom 19. Juli 2023 Stellung:

Die belangte Behörde ergänzte, dass nach der Rechtsprechung die Begrenzung des Haftungsrisikos dann gegeben sei, wenn der Bestandgeber die Möglichkeit zur Einschränkung bzw. Vermeidung seines Haftungsrisikos durch die vertragliche Gestaltung des Bestandvertrages hätte, wovon der Bf jedoch keinen Gebrauch gemacht hätte.

Daneben wurde darauf verwiesen, dass die Bestandgabe ausschließlich zum Zweck der Durchführung der Pokerveranstaltungen erfolgt sei, woraus die belangte Behörde schloss, dass die Bf die Durchführung von Pokerveranstaltung nicht nur erlaubt, sondern zum Zweck des Mietvertrages gemacht und somit ausdrücklich bedungen hätte.

Zur fehlenden Erkennbarkeit der Abgabepflicht wurde darauf verwiesen, dass nach dem Wortlaut des im maßgeblichen Abgabenzeitraum geltenden Glücksspielgesetzes (idF BGBl. I Nr. 73/2010 bzw. BGBl. I Nr. 112/2012) in § 1 Abs. 2 GSpG Poker ausdrücklich als Glücksspiel genannt worden wäre und die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG als verfassungswidrig durch den VfGH am 27.6.2013 erfolgt sei, also zu einem Zeitpunkt nachdem die steuerpflichtigen Tatbestände bereits verwirklicht worden wären.

Ebenso komme dem Umstand, dass nach § 4 Abs. 6 GSpG eine Befreiung für turnierförmige Ausspielungen unter bestimmten Voraussetzungen bestehe, im gegenständlichen Fall keine Bedeutung zu.

Laut Mietvertrag wäre Motiv der Bestandgabe die Durchführung von Pokerveranstaltung, unabhängig davon, ob diese gemäß § 4 Abs. 6 GSpG vom Monopol ausgenommen sei oder nicht, da keine Einschränkung auf Pokerveranstaltungen, die gemäß § 4 Abs. 6 GSpG vom Glücksspielmonopol ausgenommen wären, im Mietvertrag erfolgt sei und somit auch nicht als haftungsbegrenzende Einschränkung vereinbart worden wäre.

Es wurde beantragt, die Beschwerde dem Grund nach abzuweisen und die Festsetzung entsprechend dem Erkenntnis vom 31.3.2021, RV/3100504/2020, vorzunehmen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund der Aktenvorlage des Bemessungsaktes durch die belangte Behörde, den Haftungsbescheid sowie die Ausführungen der Bf im Rechtsmittel sowie den ausführlichen Stellungnahmen beider Parteien als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel und dann auch in der Folge vor dem Rechtsnachfolger Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, sowie auch nach der Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht ist gleichermaßen evident.

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die von der RichterIn eingesehenen Unterlagen des vorgelegten Aktes und den Stellungnahmen zu den Beschlüssen im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes.

Im Zuge einer Stellungnahme vom 19. September 2023 wurde von der Bf der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen und gleichzeitig die Einvernahme des Geschäftsführers als Zeuge für die Beweisthemen hinsichtlich der fehlenden Abschätzbarkeit des Umfangs der Haftung durch die Bf, die nicht vorliegende Partizipation der Bf am Unternehmensertrag des Primärschuldners und die fehlende Möglichkeit der Vertragsgestaltung zur Begrenzung des Risikos beantragt.

In einer weiteren Stellungnahme vom 30. Oktober 2023 relativierte die Bf den Antrag auf Zeugeneinvernahme dahingehend, dass dessen Notwendigkeit nicht bestehe, wenn das Bundesfinanzgericht diese Tatsachen als erwiesen ansehe.

Letzteres ist im gegenständlichen Fall gegeben, da das Bundesfinanzgericht als einzigen Konnex der Bf zum Mieter den Mietvertrag und damit verbundenen Mietzins sieht.

Da eine Vermietung nicht zwangsläufig mit einer Partizipation an Gewinnen oder Erträgen des Mieters gleichzusetzen ist und keine darüber hinausgehenden Hinweise für eine Beteiligung des Bf an den Gewinnen des Mieters vorliegen, war eine Zeugeneinvernahme daher nicht notwendig.

Da das Bundesfinanzgericht auch die beiden anderen Beweisthemen, va in Hinblick auf die heuer zu diesen Themen ergangene klarstellende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006 als gegeben ansieht, war eine Zeugeneinvernahme auch dazu nicht mehr notwendig und war daher zu unterlassen, zumal diese auch nur im Rahmen des obiter dictums des genannten VwGH Erkenntnisses für den gegenständlichen Fall von Relevanz gewesen wäre.

Bei Nichtanwendbarkeit der Haftungsbestimmung gem. § 59 Abs.4 lit.a GSpG auch auf den gegenständlichen Fall ist deren Verfassungskonformität daher ebenfalls nicht zu prüfen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 59 Abs. 4 lit.a GSpG idgF

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).

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Vorab ist festzuhalten, dass die Bf gleichzeitig mit der Beschwerde gegen den gegenständlichen Haftungsbescheid ebenfalls die Bescheide betreffend die Festsetzung von Glücksspielabgaben für Dezember 2012, Jänner 2013 und Februar 2013 bekämpft hat.

Diese sind jedoch nicht in diesem Verfahren gegenständlich.

Für das gegenständliche Verfahren ist allerdings diesbezüglich von Relevanz, dass das Bundesfinanzgericht mit rechtskräftigem Erkenntnis vom 31. März 2021 die gegenständliche Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 1 GSpG, für die der Bf zur Haftung herangezogen wurde wie im Sachverhalt dargestellt festgesetzt hat

für Dezember 2012 mit 19.737,60 €

für Jänner 2013 mit 38.950,40 € und

für Februar 2013 mit 29.958,40 €,

in Summe 88.646,40 € anstelle der bisher vorgeschriebenen Haftungssumme von 107.148,80 €.

3.1.2.1 Haftung gemäß § 59 Abs. 4 GSpG

3.1.2.1.1 Allgemeine Voraussetzungen und Auslegung

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).

Wie im Sachverhalt auf Basis des Mietvertrages dargelegt, wurden von der Bf an die Mieterin abgeschlossene Räumlichkeiten „zum Zwecke des Betriebs von Pokerturnieren“ vermietet, damit die Mieterin in der gesamten Dauer des Mietvertrages die Pokerspiele/Pokerturniere durchführte.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass – wie auch die Bf in ihrer Stellungnahme vom 19. September 2023 Rz 20 richtig ausführt – es bis zum Jahr 2017 rechtlich lange Zeit nicht geklärt war, ob es sich bei Poker tatsächlich um ein Glücksspiel handelt und damit der Glücksspielabgabe unterliegt.

Erst durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 konnte diese strittige Rechtsfrage letztlich geklärt werden.

Seither liegt eine gesicherte höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, dass es sich bei Poker um Glücksspiel handelt, sodass es sich bei den von der Mieterin ab dem Jahr 2011 veranstalteten Ausspielungen um solche iSd § 2 GSpG handelt, die gemäß § 57 GSpG der Glücksspielabgabe unterliegen (siehe zB VfGH 21.9.2012, B 1357/11-16; 8.6.2017, E 1330/2016-13, E 1756/2016; VfGH 26.2.2018, E 3862/2017, E 3452/2017 und E 3860/2017; sowie VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024; 27.3.2018, Ro 2017/17/0025; 21.1.2019, Ra 2018/17/0150; 21.1.2019, Ro 2018/17/0007 und 0008; 26.03.2019, Ro 2019/17/0003).

Daher ist für den gegenständlichen Fall festzuhalten, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages mit der Bf im Jahr 2012 – also ca. fünf Jahre vor dem Erkenntnis des VwGH, mit dem Poker als Glücksspiel, dem Glücksspielmonopol des Bundes und der Glücksspielabgabe

unterliegend definiert wurde – die Bf nicht mit Gewissheit davon ausgehen konnte, dass eine Glücksspielabgabe für die laut Mietvertrag stattfindenden Pokerturniere anfallen würde, zumal auf breiter Ebene bekannt war, dass diese Frage beim VwGH anhängig war.

Da die Glücksspielabgaben bei der Primärschuldnerin, der Mieterin, nicht einbringlich waren, wurde die Bf von der belangten Behörde zur Haftung für die offenen Glücksspielabgaben für die Zeiträume 1. Dezember 2012 bis 31. März 2013 in vollem Umfang herangezogen.

Die Behörde bezog sich dabei auf die Haftungsbestimmung des § 59 Abs 4 lit a GSpG, nach der derjenige für die korrekte Entrichtung der Glücksspielabgaben zur ungeteilten Hand haftet, der die Ausspielung erlaubt.

§ 59 Abs 4 lit a GSpG in der gemäß § 60 Abs 22 GSpG seit dem 1.1.2011 anwendbaren Fassung BGBl I 54/2010 normiert die Haftung für die korrekte Entrichtung der Abgaben zur ungeteilten Hand desjenigen, „*der die Durchführung der Ausspielung in seinem Verfügungsbereich erlaubt*“.

Die Auslegung und Interpretation der gesetzlichen Bestimmung ist grundsätzlich nach dem Legalitätsprinzip gemäß Art 18 des B-VG, primär durch Wortlautinterpretation (bzw. Wortinterpretation oder wörtliche Auslegung) vorzunehmen (siehe dazu VwGH 30.9.2020, Ro 2020/01/0013; 27.6.2019, Ro 2018/15/0020; 10.9.2020, Ro 2020/15/0016).

Es hat dabei eine Orientierung am Sprachgebrauch der Allgemeinheit oder an jenem des Gesetzgebers zu erfolgen. Grundsätzlich ist somit zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bzw dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt.

Es müssen dabei die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses im Vordergrund stehen, nicht hingegen ein subjektives Verständnis der einzelnen Beteiligten.

3.1.2.1.2 Erlaubnis im eigenen Verfügungsbereich nicht gegeben – unter Einbeziehung der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. April 2023, VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-4 und 18.04.2023, Ro 202/17/0005-4 mit denen er die oben zitierten Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes BFG 23.12.2020, RV/7103149/2020 und BFG 23.12.2020, RV/7101709/2020 bestätigte

Nach dem Wortlaut des § 59 Abs 4 lit a GSpG trifft denjenigen die Haftung für die korrekte Entrichtung der Abgaben, der die Durchführung einer Ausspielung „in seinem Verfügungsbereich erlaubt“.

Nach allgemeinem Sprachgebrauch wird es sich beim **eigenen Verfügungsbereich** um jenen Bereich handeln, den man selbständig nutzen kann, etwa um dem eigenen Wohnbedürfnis, seinen geschäftlichen Interessen oder gewerblichen Tätigkeiten nachzukommen.

Im Zusammenhang mit dem Verfügungsbereich ist im gegenständlichen Fall auch auf das Mietrecht einzugehen und in diesem Zusammenhang klarzustellen, wessen Verfügungsbereich der vermietete Bereich ist bzw. wem dieser zuzuordnen ist.

Fest steht, dass der gegenständlich vermietete Bereich vor Abschluss des Mietvertrages grundsätzlich der Verfügungsbereich des Vermieters ist, da dieser das Recht hat, ihn zu vermieten.

Durch den Abschluss des Mietvertrages geht allerdings der vermietete Verfügungsbereich des vermieteten Bereiches auf den Mieter über. Das bestätigt auch die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht auf Seite 5, 4. Absatz ein, indem sie einräumt, dass die Verfügungsbefugnis über die Räume durch den Abschluss des Mietvertrages auf die Bf übergegangen sei.

Ein Mieter kann – sofern er sich innerhalb der Grenzen des Vertrags bzw der Verkehrssitten bewegt – in angemieteten Gastronomieräumlichkeiten einem Dritten etwas erlauben, zB Konzerte zu veranstalten, Automaten aufzustellen oder aber auch Ausspielungen zu veranstalten.

Einem Vermieter wäre es hingegen verwehrt, einem Dritten die Vornahme derartiger Handlungen in dem von ihm vermieteten – und damit nicht mehr seiner Verfügungsbefugnis unterstehenden – Objekt zu erlauben.

Das Bundesfinanzgericht stand in seinen Entscheidungen vom 23. Dezember 2020, RV/7103149/2020 und RV/7101709/2020 ua unter Verweis auf *Beiser*, taxlex 2018, 87 (Haften Vermieter für Glücksspielabgaben der Mieter?), demzufolge sich die Erlaubnis eines Vermieters grundsätzlich bloß allgemein auf die Benutzung der vermieteten Räumlichkeiten im Rahmen

der vom Gesetz erlaubten Zwecke und unter Einhaltung der behördlichen Auflagen erstreckt, auf dem Standpunkt, dass nichts anderes gelten könne, wenn derlei Handlungen vom Mieter selbst durchgeführt würden.

Dies begründete das Bundesfinanzgericht damit, dass es allgemein weder erforderlich, noch üblich bzw. gar nicht möglich sein werde, dass ein Vermieter seinem Mieter derartige Handlungen erlaube.

Es handle sich nämlich insoweit nicht um Handlungen, die den Verfügungsbereich des Vermieters betreffen würden, als er dafür auch keine Erlaubnis erteilen könne.

Das Bundesfinanzgericht führte dazu Folgendes aus:

„Während der Vermieter Sachbesitzer des von ihm vermieteten Objekts bleibt, kommt dem Mieter der Rechtsbesitz zu, der sich auf den vertragsgemäßen bzw auf den im Umfang der Verkehrssitte liegenden Gebrauch am Mietobjekt erstreckt (vgl MietSlg 36.014). Dem Mieter steht es zu, das Mietobjekt somit konkludent in orts- und verkehrsüblicher Weise zu nutzen, wobei im Inneren des Bestandobjekts sogar ein großzügigerer Maßstab gilt, als für allgemeine Teile (MietSlg 69.014). Der Sachbesitz des Vermieters reicht nur so weit, als er nicht durch den Rechtsbesitz des Mieters eingeschränkt wird. Der Rechtsbesitz geht in diesem Sinne dem Sachbesitz vor (vgl Kodek in Fasching/Konecny³ III/2 § 454 ZPO Rz 33).

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

Beide genannten Entscheidungen wurden mit Amtsrevision angefochten, aber die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinen

Erkenntnissen vom 18. April 2023, VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-4 und 18.04.2023, Ro 202/17/0005-4 bestätigt, wobei in diesen beiden Fällen der Vermieter die Mietverträge unfreiwillig übernommen hat und daher eine Erlaubnis im eigenen Verfügungsbereich nicht gegeben sein konnte.

Dazu kommt, dass das Verständnis des Begriffs „Verfügungsbereich“ des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG den Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-4 zu Folge folgendermaßen zu interpretieren ist:

„...“

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.“

Zwischen diesen beiden Fällen und dem gegenständlichen Fall besteht allerdings ein wesentlicher Unterschied:

In den beiden Fällen hatte der Vermieter die Mieter nicht freiwillig übernommen – in einem Fall wurde das Grundstück bereits mit dem bestehenden Mietvertrag erworben und im zweiten Fall ging der Mietvertrag im Zuge eines Erwerbes durch Verlassenschaft über.

Im gegenständlichen Fall allerdings schloss die Bf den Mietvertrag gerade zu dem Zweck der Abhaltung der Pokerturniere ab.

Dies geht eindeutig aus dem Mietvertrag hervor, der wörtlich lautet:

„1.1 Vermieter vermietet an den Mieter die im Hotel ... (im Erdgeschoss des Hauptgebäudes, hinter der Hotelhalle) gelegen und abgegrenzten Raum zum Zwecke des Betriebs von Pokerturnieren.

1.2 Die Mietsache darf nur zu dem in Abs. 1 genannten Zweck genutzt werden. Änderungen des Nutzungszwecks sind dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen und bedürfen der vorherigen Zustimmung des Vermieters.“

Ein „Untersagen“ einer Ausspielung wie der VwGH es in seinen Ausführungen für die Qualifikation als „Verfügungsbereich“ als notwendig ansieht (*„...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.“*) kommt im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht in Betracht, weil, wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 19. Juli 2023 richtig ausführt, der Mietvertrag gerade *„zum Geschäftszweck Poker“* abgeschlossen wurde.

Ein Untersagen eines Vorganges, der explizit Gegenstand des Mietvertrages ist, wäre für die Bf im gegenständlichen Fall geradezu unmöglich gewesen.

In diesem Sinn führt die Bf im gegenständlichen Fall in der Stellungnahme und der Bescheidbeschwerde daher richtig aus, dass die Bf die Durchführung nicht „in ihrem Verfügungsbereich“ erlaubt hätte, weil ein Mieter von Geschäftsräumlichkeiten als Rechtsbesitzer die Verfügungsgewalt über die von ihm gemieteten Räumlichkeiten erlangt und den Vermieter die Pflicht trifft, die Verschaffung zum Gebrauch der Bestandssache und deren Erhaltung sowie das Dulden des zulässigen Gebrauchs und die Unterlassung von Störungen als auch den Schutz vor Störungen durch Dritte zu ermöglichen, widrigenfalls der Mieter

unzulässige Eingriffe oder sonstige Störungen seines (Rechts-)Besitzes mit Besitzstörungsklage gemäß § 339 ABGB bekämpfen könnte.

Im Ergebnis übt ein Mieter von Geschäftsräumlichkeiten seine gewerbliche Tätigkeit in seinem eigenen Verfügungsbereich und nicht im Verfügungsbereich des Vermieters aus, wodurch im gegenständlichen Fall das Tatbestandselement der Durchführung einer Ausspielung im Verfügungsbereich des Vermieters nicht gegeben ist.

In Bezug auf die **Erlaubnis** argumentiert die belangte Behörde, dass der Mietvertrag genau zu dem Zweck der Pokerturniere abgeschlossen wurde – das geht auch unzweifelhaft aus dem Mietvertrag hervor – und sieht im Abschluss des Mietvertrages die Erlaubnis zur Durchführung der Ausspielungen an die Mieterin als erteilt an.

Das erscheint auf den ersten Blick plausibel im Hinblick darauf, dass der Mietvertrag zum Zweck der Pokerturniere abgeschlossen wurde und diese damit „ermöglicht“.

Dazu ist zum einen aber festzuhalten, dass der Wortlaut „in seinem Verfügungsbereich erlaubt“ dem allgemeinen Sprachgebrauch nach eher auf einen Zeitraumbezug schließen lässt, und zwar in dem Sinne, als ein diesbezügliches Erteilen einer Erlaubnis zur Durchführung von Ausspielungen einen Bezug auf konkrete Zeiträume und weniger auf einen einzelnen Zeitpunkt indiziert ist.

In diesem Sinn sieht das auch das BFG in seiner Entscheidung vom 23. Dezember 2020, RV/7103149/2020 und führt dort aus:

„Insbesondere wird dies (im Sinne einer systematischen Auslegung) im gegebenen Kontext von Ausspielungen gelten, zumal sich das Glücksspielgesetz gemäß § 59 Abs 3 jeweils auf die Abgabe des bestimmten Zeitraums (und zwar eines Kalendermonates) bezieht und wohl auch die Haftung nach § 59 Abs 4 GSpG jeweils auf Abgaben des jeweiligen Monats abstellt. Der Terminus „Erlaubnis in seinem Verfügungsbereich“ wird somit auch in dem Sinne ausgelegt werden müssen, dass jeweils auf den Zeitraum eines Kalendermonats abgestellt wird. Dies unterstreicht auch der Umstand, dass der Wortlaut des § 59 Abs 4 GSpG von „Ausspielung“ spricht, also den Singular verwendet – es finden demnach Monat für Monat immer wieder neue Ausspielungen statt; entsprechend dieser Auslegung, würde jeweils von neuem eine neue entsprechende Erlaubnis zur Durchführung im eigenen Verfügungsbereich erteilt werden müssen. Wie bereits ausgeführt, wäre es einem Vermieter im Zuge eines laufenden Mietverhältnisses jedoch verwehrt, eine derartige Erlaubnis zu erteilen.“

Hingegen deutet der Wortlaut der Norm dem allgemeinen Sprachgebrauch nach kaum auf eine Zeitpunktbezogenheit in dem Sinne hin, dass sich die Einräumung der entsprechenden Erlaubnis auf den konkreten Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags bezieht und damit ein für alle

Mal (bzw bis zur Möglichkeit der Auflösung des Mietverhältnisses) erteilt werden würde. Ein diesbezügliches Abstellen nur auf diesen Zeitpunkt würde darüber hinaus, wie dies die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, die Haftung unsachlich erweitern und die Kausalität ausufern lassen.“

Zum anderen ist allerdings im gegenständlichen Fall vielmehr zu prüfen, ob eine Erteilung einer „Erlaubnis“ des Vermieters an den Mieter überhaupt möglich gewesen wäre:

Auf den zweiten Blick ist nämlich zum Tatbestandsmerkmal „erlaubt“ zu sagen, dass man unter „erlauben“ im allgemeinen Sprachgebrauch versteht, jemandem eine Zustimmung zu erteilen bzw. etwas zu gestatten. Nach der allgemeinen Gebräuchlichkeit wird dies grundsätzlich insbesondere bei Vorgängen sein, die eigentlich nicht gestattet sind, also einer Zustimmung bedürfen, sonst bedürfte es ja keiner Erlaubnis.

Dies zeigt auch der ähnlich gelagerte Fall BFG vom 28.12.2023, RV/7101404/2020, über den das Bundesfinanzgericht am 17. Jänner 2024 abwesend entscheiden hat, da der dortige Bf das in seinem Verfügungsbereich gelegene Lokal einer GmbH zur Verfügung stellte und diesem Unternehmen nicht nur die Durchführung der Ausspielung bzw. die Aufstellung von Glücksspielautomaten erlaubte, sondern darüber hinaus auch noch am Pokertisch als Kartendealer tätig war.

Derartige Sachverhaltselemente lassen keinen berechtigten Zweifel an der Tatbestandsverwirklichung des "Erlaubens" iSd § 59 Abs. 4 GSpG, liegen im gegenständlichen Fall aber nicht einmal ansatzweise vor.

Da der Mietvertrag explizit zu dem Zweck der Abhaltung von Pokerturnieren abgeschlossen wurde, ist dadurch die Abhaltung der Pokerturniere in der vermieteten Räumlichkeit grundsätzlich ermöglicht worden.

Eine „Erlaubnis“ vertraglich ermöglichter Pokerturniere war daher per se weder nötig noch erforderlich.

Eine Erlaubnis wird dem allgemeinen Gebrauch folgend, nur bei untersagten oder unüblichen Vorgängen erteilt, wie zB bei Mietverträgen, in denen Haustierhaltung grundsätzlich untersagt ist, der Vermieter aber in Einzelfällen trotzdem dem Mieter gestattet, einen Hund zu halten, ihm den Hund sozusagen „erlaubt“.

Nun war im gegenständlichen Fall aber bereits Gegenstand des Mietvertrages die Abhaltung von Pokerturnieren, die dadurch vom Vermieter per Mietvertrag ermöglicht wurde. Wie die Bf

in ihrer Beschwerde vom 2. November 2018 in Rz 20 zutreffend ausführt, stellt die Haftungsbestimmung des § 59 Abs.4 lit.a GSpG aber nicht auf eine Ermöglichung sondern explizit auf die Erteilung einer Erlaubnis ab.

Von einer Erlaubnis könnte man aber nur ausgehen, wenn zB laut Mietvertrag Pokerturniere grundsätzlich nicht gestattet wären, aber der Vermieter trotzdem seine Erlaubnis dazu erteilt, ähnlich wie beim oben genannten Beispiel der Hundehaltung in einem Mietobjekt, bei dem Haustierhaltung grundsätzlich untersagt ist. Eine derartige Konstellation liegt im gegenständlichen Fall aber tatsächlich nicht vor.

Im gegenständlichen Fall ist es vielmehr eine umgekehrte Konstellation gegeben:

Eine Erlaubnis könnte daher wohl nur dann erforderlich gewesen sein bzw. vorgelegen haben, wenn der in Punkt 1.2. des Mietvertrages explizit angesprochene Fall eingetreten wäre, dass der Mieter die gemietete Räumlichkeit explizit zu einem anderen Nutzungszweck als für Pokerturniere, zB für Auktionen, Tanzabende, Ausstellungen oder Filmvorführungen etc. nutzen hätte wollen.

Dann hätte er vorher die Erlaubnis des Vermieters einholen müssen, Pokerturniere abzuhalten, doch dies war nicht der Fall, weil der Mietvertrag die Kartenspiele ohnehin schon expressis verbis zum Gegenstand hatte und damit ermöglichte.

Selbst das Argument, dass eine Erlaubnis im zeitlichen Konnex schon vor Übergang der Verfügungsbefugnis stattgefunden hätte und dadurch erfolgte, dass überhaupt ein Mietvertrag zum Zweck der Pokerturniere abgeschlossen wurde, verfängt nicht, da Vertragsautonomie und Erlaubniserteilung zwei vollkommen unterschiedliche Dinge sind und daher nicht gleichgesetzt werden können.

Warum auch immer der Gesetzgeber den Terminus des „erlaubens“ legislativ verwendet hat, kann darin nicht eine Beschränkung der Vertragsautonomie erkannt werden.

Demzufolge kann per se in einem Vertragsabschluss zu einem bestimmten Zweck nicht die „Erlaubnis“ dieses Zweckes erblickt werden und das Argument verfängt daher nicht.

Als Ergebnis ist daher festzuhalten, dass eine Erlaubniserteilung iSd § 59 Abs. 4 lit.a GSpG im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, weil der Vermieter auf Grund der Konstellation des gegenständlichen Mietvertrages den Vertragsgegenstand der Pokerturniere weder erlauben noch untersagen konnte.

Mangels des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen der Erlaubnis im eigenen Verfügungsbereich des Vermieters ist eine Anwendbarkeit des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG auf den gegenständlichen Fall nicht gegeben.

3.1.2.1.3 Umfangreiches Vorbringen zur Vorhersehbarkeit bzw. Begrenzung der Haftung für Glücksspielabgaben bzw. Auslegung und Gestaltung des Mietvertrages

Abgesehen vom Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG ist auf das Vorbringen der Abschätzbarkeit des Eintretens einer Haftung und die dem Mietvertrag entsprechende Abhaltung der Pokerturniere im Verhältnis zum Mietpreis folgendermaßen einzugehen:

Zum einen war zwar trotz langjähriger Rechtsunsicherheit grundsätzlich von der im Gesetz als Glücksspiel bewerteten Pokertätigkeit eine Haftung nach Einführung der Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG nicht auszuschließen, aber mit Gewissheit konnte die Bf als Vermieterin nicht davon ausgehen, obwohl, wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 19. Juli 2023 richtig ausführt, die Haftungsbestimmung zum Zeitpunkt des gegenständlichen Mietvertrages am 1. Dezember 2012 bereits in Geltung stand.

Gewissheit lag erst, wie in Punkt 3.1.2.1.1 angemerkt, im Jahr 2017 vor, bis zu dem es lange Zeit rechtlich unklar war, ob es sich bei Poker um Geschicklichkeitsspiel oder Glücksspiel handelt.

Im zweiten Fall wäre dann je nach Spieleinsätzen auch erst zu prüfen gewesen, ob Glücksspielabgabe zu entrichten wäre oder eben nicht. Erst durch das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 wurde Poker als Glücksspiel definiert und erst ab dem Jahr 2017 stand damit definitiv fest, dass für Pokerturniere eine Abgabepflicht iSd GSpG zu entrichten ist.

Demzufolge konnte die Bf im Jahr 2012, als der Mietvertrag abgeschlossen wurde, in dem sie die Räumlichkeit zum Zweck der Abhaltung von Pokerturnieren vermietet hatte, nicht wissen, dass eine Abgabepflicht dafür entstehen bzw. sie als Vermieterin zur Haftung herangezogen werden könnte.

Dieser Aspekt wird noch verstärkt durch den Umstand, dass abgesehen vom Mietvertrag keinerlei Bezug des Vermieters zu den Tätigkeiten des Mieters vorliegt und darüber hinaus weder aus dem Mietvertrag noch aus sonstigem Vorbringen der Parteien eine Umsatzbeteiligung oder Partizipation an allfälligen Pokerturniergewinnen oder ähnliches hervorging.

Nicht nur, aber insbesondere darin unterscheidet sich der gegenständliche Fall auch von der Konstellation eines auf den ersten Blick ähnlich anmutenden Falles, dessen Abweisung der Beschwerde das Bundesfinanzgericht am 10. Jänner 2024, RV/7101501/2023 ua damit begründet hat, dass im dortigen Vertrag explizit festgehalten wurde, dass der Bestandgeber ein wirtschaftliches Interesse an der Weiterführung des Betriebes hatte, was im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.

Die Unterschiede der beiden Sachverhalte zeigen sich neben der Verschiedenheit der Bestandverträge an sich (Unterpachtvertrag von knapp 400 m² Räumlichkeiten zum Betrieb eines Card Casinos beim genannten Fall und Mietvertrag eines einzelnen Raumes zum Zwecke des Betriebs von Pokerturnieren im gegenständlichen Fall) bei der Beendigungsmöglichkeit bei zweckwidriger Verwendung, die im gegenständlichen Fall nicht vereinbart wurde sowie bei der Berechnung des Bestand- Entgelts pauschal bzw. gegenständlich monatlich und insbesondere hinsichtlich der Vertragsdauer:

Im Unterschied zum gegenständlichen Mietzeitraum von lediglich vier Monaten war die Vertragsdauer im Fall der GZ RV/7101501/2023 unbefristet vereinbart, mindestens jedoch zwei Jahre, da ein zweijähriger Kündigungsverzicht des Bestandnehmers vertraglich explizit vereinbart wurde.

Daher liegen auf Grund der expliziten vertraglichen Regelung des wirtschaftlichen Interesses der Weiterführung des Betriebes jahrelange Synergien zwischen Hotel bzw. Gastronomie und Casino nahe, die im gegenständlichen Fall nicht gegeben sind, bei dem es für derartige Partizipationen keinerlei Anhaltspunkte gibt, der Vertrag explizit für die „Wintersaison“ abgeschlossen wurde und bereits nach nur vier Monaten mit geringem Mietzins wieder beendet war, ohne vertraglichem Zusammenhang zwischen dem Bestandgeber und dem Bestandnehmer.

Sogar die belangte Behörde selbst schreibt in ihrer Beschwerdeentscheidung auf Seite 4, dass es für die verfassungskonforme Festlegung einer Haftpflicht für Abgabenschulden einer Nahebeziehung zwischen Abgabenschuldner und Haftenden bedürfe.

Die belangte Behörde selbst sieht eine „Partizipation“ des Bestandgebers am Ertrag des Bestandnehmers lediglich in Höhe des geringen Mietzinses.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist jedoch die bloße Bezahlung eines Mietzinses in Erfüllung der Verpflichtungen, die jeder Mietvertrag mit sich bringt, nicht per se mit einer Partizipation an den Tätigkeiten des Mieters gleichzusetzen.

Die Bf verneint auch mehrfach jede Beteiligung am Ertrag, die doppelte Verneinung in Rz 10 des Vorlageantrages ist ganz offensichtlich lediglich ein Schreibfehler, wie zweifelsfrei aus dem Vorbringen in der Stellungnahme vom 31. August 2018 in Rz 26 und 37 und ihrem Vorbringen in der Stellungnahme vom 19. September 2023 hervorgeht, in der sie dazu zum Beweis auch die Vernehmung des Geschäftsführers als Zeuge beantragte.

Abgesehen von dem Mietzins gibt es auch kein diesbezügliches Vorbringen der belangten Behörde für eine allfällige Partizipation des Bf an dem Betrieb der Mieterin und auch keinerlei Anhaltspunkte dafür, sowie im Sachverhalt des Falles der oben dargestellten GZ RV/7101501/2023 durch den Vertrag, in dem der Vermieter ein Interesse an der Fortführung des Betriebs der Mieterin hatte.

Es ist im Ergebnis daher keine Beziehung der beiden Parteien zueinander erkennbar und eine Beteiligung an den Erträgen des Mieters im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Die Befragung des Zeugen erübrigte sich damit.

Zum anderen ist auch davon auszugehen, wie die Bf richtig ausführt, dass per se nicht grundsätzlich von der Entstehung einer Abgabepflicht ausgegangen werden konnte.

Abgesehen von der fehlenden Rechtssicherheit zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages mangels höchstgerichtlicher Entscheidung zu dem Thema sind auch die Ausführungen der Bf in der Stellungnahme vom 19. September 2023 nicht außer Acht zu lassen, dass gemäß § 4 Abs 6 GSpG Ausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform zum bloßen Zeitvertreib nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen.

Dies wäre dann der Fall, wenn die Einsätze (alle vermögenswerten Leistungen) pro Teilnehmer und Turnier insgesamt höchstens 10 Euro betragen und nicht mehr als 100 Spieler teilnehmen, die Summe der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) die Summe aller vermögenswerten Leistungen nach § 4 Abs 6 Z 1 GSpG nicht übersteigt und die Ausspielung im Rahmen einer aufrechten Gastgewerbeberechtigung nach § 111 Abs. 1 Gewerbeordnung 1994 in den Betriebsräumen des Berechtigten stattfindet und sie höchstens einmal im Quartal pro Gastgewerbeberechtigung erfolgt.

Da gemäß § 57 Abs 6 GSpG die Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol gemäß § 4 Abs. 6. GSpG auch von der Glücksspielabgabe befreit ist, war auch aus diesem Grund für die Bf nicht erkennbar, dass überhaupt eine Glücksspielabgabepflicht besteht, und zwar auch nicht aufgrund der Vermietung für „Pokerturniere“.

Dass die Bf nicht von einer Glücksspielabgabepflicht ausging, erscheint insoweit umso plausibler, als die Höhe des im Mietvertrag vereinbarten monatlichen Mietzinses von nur 200 €, inkl. Mehrwertsteuer 240 €, eher bagatelhaft anmutet und daraus geschlossen werden kann, dass die Bf als Vermieterin nicht von hohen Gewinnen ausgegangen ist. Dieser Eindruck wird nicht nur durch den im Mietvertrag niedrigen Mietzins deutlich, sondern auch dadurch, dass der Vertrag auf lediglich vier Monate befristet war.

Außerdem liegen keinerlei Anhaltspunkte für irgendeine Form der Beteiligung an Gewinnen oder Erträgen vor und bei der Bf es gibt keine Hinweise für eine sonstige Relation zum Mieter – wozu es auch kein konkretes Vorbringen der belangten Behörde gibt.

Da aus den genannten Gründen die Bf nicht von der Entstehung einer Glücksspiel-Abgabepflicht an sich und daher auch nicht einer Heranziehung zur Haftung ausgehen konnte, treten auch allfällige Überlegungen diesbezüglicher vertraglicher Vorkehrungen in Richtung Begrenzung der Haftung nach Höhe oder Umfang in den Hintergrund, wobei zum einen ein nicht erfolgter Vertragsabschluss nicht als Vertragsgestaltung im Sinne des VwGH anzusehen ist.

Zum anderen ist auch fraglich, ob es rechtlich überhaupt mit Gewissheit für den Bf als Vermieter möglich gewesen wäre, durch einfache vertragliche Regelung bei fehlender Zahlungsfähigkeit des Primärschuldners die gesetzliche Haftungsverpflichtung gemäß § 59 Abs. 4 lit.a GSpG ausschließen zu können.

Und zum dritten ist noch zu ergänzen, dass nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen nicht eo ipso von einer unredlichen Vertragsgestaltung ausgegangen werden kann, besonders gemäß § 914 ABGB, der auf Bestandverträge Anwendung findet und folgendermaßen lautet:

„Bei Auslegung von Verträgen ist nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.“

Nach *Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 914 Rz 34 bleibt mangels bestehender Verkehrsübung und eindeutigen hypothetischen Parteiwillen eine am Vertragszweck orientierte Ergänzung nach Treu und Glauben, allenfalls redliche Verkehrsanschauung und 1 Ob 604/77 JBl 1979, 94 spricht zB von einem Gebot „redlicher Gesinnung“; schon 1 Ob 282/46 EvBl 1946/633 hatte formuliert, der Vertrag sei so auszulegen, wie er im Verkehr zwischen redlich denkenden Menschen verstanden werden darf, und auf „vernünftige“ Vertragsauslegung sowie Treu und Glauben verwiesen.

In diesem Sinn argumentiert auch die Bf in ihrer Stellungnahme vom 19. September 2023 in Rz 30 richtig, dass der Mietvertrag keine illegalen Ausspielungen oder Glücksspiel regelt, sondern lediglich die Durchführung von Pokerturnieren, wobei ein Mietvertrag im Zweifel immer nur für erlaubte Zwecke gelte.

Es darf zwar gerade im Bereich des Glücksspiels ein leider durchaus nicht seltenes Maß an Illegalität nicht außer Acht gelassen werden und ist daher grundsätzlich eine gewisse Skepsis a priori nachvollziehbar, da vielfach Rechtskonformität nicht gegeben ist, aber im gegenständlichen Fall erscheint es schon auf Grund des mit wenigen Monaten befristeten Mietvertrages und des niedrigen Mietzinses glaubhaft, dass der Vermieter nicht von großen gewinnträchtigen Pokerturnieren ausgehen konnte.

Da, wie unter Punkt 3.1.2.1.2 ausgeführt, die Tatbestandsvoraussetzungen der Erlaubnis im eigenen Verfügungsbereich des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG nicht vorliegen, ist auch der Anregung der Bf, dass das Bundesfinanzgericht einen Antrag auf Aufhebung des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG wegen Verfassungswidrigkeit beim VfGH stellt, nicht Folge zu leisten.

Genau aus demselben Grund der Nichtanwendbarkeit hat im Übrigen auch der Verwaltungsgerichtshof von diesem Antrag Abstand genommen, wie er in Rz 26 seines Erkenntnisses, VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-4 ausführt.

Mangels Anwendbarkeit des § 59 Abs. 4 lit.a GSpG auf den gegenständlichen Fall wird auf die in diesem Punkt dargestellten Fragen, die lediglich für die Höhe der Haftung und die Prüfung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmung vor dem Hintergrund des obiter dictums des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis VwGH 18.04.2023, Ro 2021/17/0006-04, in Bezug auf die sachlich fragwürdige unbegrenzte Höhe der Haftung und die Abschätzbarkeit der Abgabepflicht sowie die sachliche Begründung der Haftung durch die Umstände und die Relation zwischen dem Haftenden und dem Abgabenschuldner von Bedeutung sind, nicht weiter eingegangen.

Ebenfalls aus diesem Grund ist auch die außer Relation stehende Haftung in Höhe von über 100.000 € zu einem mit vier Monaten begrenzten Mietzins in Höhe von ca. 200 € pro Monat nicht mehr weiter zu prüfen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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 ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 13. Februar 2025