

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Thomas Bründl, Mondseerstraße 5, 5204 Straßwalchen, über die Beschwerde vom 26. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Dezember 2021 betreffend Haftung gem § 9a iVm §§ 80 ff BAO für Glücksspielabgabe für den Zeitraum März 2015 bis Dezember 2015 iHv 233.919,00 Euro, den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Dezember 2021 betreffend Haftung gem § 9a iVm §§ 80 ff BAO für Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2016 bis Dezember 2016 iHv 280.702,80 Euro und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Dezember 2021 betreffend Haftung gem § 9a iVm §§ 80 ff BAO für Glücksspielabgabe für den Zeitraum Jänner 2017 bis Dezember 2017 iHv 280.702,80 Euro, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend abgeändert, dass die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt wird:

Abgabenart	Zeitraum	Haftungsbetrag in Euro
Glücksspielabgabe	März 2015	14.330,03
Glücksspielabgabe	April 2015	13.867,77
Glücksspielabgabe	Mai 2015	14.330,03
Glücksspielabgabe	Juni 2015	13.867,77
Glücksspielabgabe	Juli 2015	14.330,03
Glücksspielabgabe	August 2015	14.330,03
Glücksspielabgabe	September 2015	13.867,77
Glücksspielabgabe	Oktober 2015	14.330,03

Glücksspielabgabe	November 2015	13.867,77
Glücksspielabgabe	Dezember 2015	14.330,03
Summe 2015:		141.451,25
Abgabenart	Zeitraum	Haftungsbetrag in Euro
Glücksspielabgabe	Jänner 2016	16.377,18
Glücksspielabgabe	Februar 2016	15.320,58
Glücksspielabgabe	März 2016	16.377,18
Glücksspielabgabe	April 2016	15.848,88
Glücksspielabgabe	Mai 2016	16.377,18
Glücksspielabgabe	Juni 2016	15.848,88
Glücksspielabgabe	Juli 2016	16.377,18
Glücksspielabgabe	August 2016	16.377,18
Glücksspielabgabe	September 2016	15.848,88
Glücksspielabgabe	Oktober 2016	16.377,18
Glücksspielabgabe	November 2016	15.848,88
Glücksspielabgabe	Dezember 2016	16.377,18
Summe 2016:		193.356,34
Abgabenart	Zeitraum	Haftungsbetrag in Euro
Glücksspielabgabe	Jänner 2017	18.424,32
Glücksspielabgabe	Februar 2017	16.641,32
Glücksspielabgabe	März 2017	18.424,32

Glücksspielabgabe	April 2017	17.829,99
Glücksspielabgabe	Mai 2017	18.424,32
Glücksspielabgabe	Juni 2017	17.829,99
Glücksspielabgabe	Juli 2017	18.424,32
Glücksspielabgabe	August 2017	18.424,32
Glücksspielabgabe	September 2017	17.829,99
Glücksspielabgabe	Oktober 2017	18.424,32
Glücksspielabgabe	November 2017	17.829,99
Glücksspielabgabe	Dezember 2017	18.424,32
Summe 2017:		216.931,55

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer bei der ***Limited1***, einer nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Limited mit im österreichischen Firmenbuch eingetragener Zweigniederlassung, durchgeführten Außenprüfung betreffend Glücksspielabgabe für die Zeiträume 2015 bis 2017 wurde die Feststellung getroffen, die ***Limited1*** habe in Österreich an den Standorten ***Ort1***, ***Straße1*** und ***Ort2***, ***Straße2*** in den Jahren 2015 bis 2017 illegales Glücksspiel mit Automaten betrieben und hierfür die Glücksspielabgaben (GSpA) weder angemeldet noch abgeführt. Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung seien die ***Limited1*** und ihr im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer ***AB*** nur vorgeschoben, während tatsächlich der Beschwerdeführer die Geschäfte geführt habe. Die Existenz der ***Limited1*** werde daher steuerrechtlich nicht anerkannt und der Beschwerdeführer als Veranstalter der Ausspielungen und somit als Steuerschuldner identifiziert. Die ***Limited1*** wurde noch vor Abschluss der Außenprüfung, nämlich am ***49***2019, aus dem Companies House (britisches Handelsregister) gelöscht.

Das Finanzamt Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) folgte den Feststellungen und der Rechtsansicht des Prüfungsorgans und erließ gemäß § 201 BAO betreffend die Zeiträume 3-12/2015, 1-12/2016 und 1-12/2017 (drei) GSpA-Bescheide je vom 21.4.2021, womit die GSpA für Ausspielungen im Sinne des § 57 Abs 3 Glücksspielgesetz (GSpG) auf der Grundlage einer Schätzung der Bemessungsgrundlagen in Höhe von insgesamt 795.324,60 Euro festgesetzt und dem Beschwerdeführer als Abgabenschuldner vorgeschrieben wurden.

Am 7.5.2021 nahm der Beschwerdeführer bei der belangten Behörde Akteneinsicht und wurde ihm von der belangten Behörde eine Kopie des Prüfungsaktes ausgehändigt.

Mit Beschwerde vom 21.5.2021 und ergänzendem Beschwerdeschriftsatz vom 2.6.2021 wendete sich der Beschwerdeführer gegen die Festsetzung der GSpA, weil Abgabenschuldnerin für die GSpA ausschließlich die ***Limited1*** gewesen sei. Eine allfällige Haftung des Beschwerdeführers sei nicht geltend gemacht worden. Daraufhin wurden die GSpA-Bescheide vom 21.4.2021 mit Aufhebungsbescheiden der belangten Behörde vom 21.12.2021 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Dies mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer nicht Veranstalter der Ausspielungen und somit nicht Steuerschuldner gemäß § 59 Abs 2 GSpG gewesen sei.

Gleichzeitig erließ die belangte Behörde (die Bescheide vom 21.4.2021 ersetzende) an den Beschwerdeführer adressierte Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO, mit denen die GSpA der Höhe nach unverändert festgesetzt wurden sowie Haftungsbescheide gemäß § 9a Abs 1 BAO, mit denen der Beschwerdeführer für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der

Limited1 als Haftungspflichtiger gemäß § 9a iVm §§ 80 ff BAO in Anspruch genommen wurde, da der Beschwerdeführer die faktische Geschäftsführung der ***Limited1*** innegehabt habe. Die Abgabenbescheide und die dieselben Zeiträume betreffenden Haftungsbescheide wurden dabei jeweils formularmäßig zusammengefasst.

Mit Schriftsatz vom 26.1.2022 erhob der Beschwerdeführer gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO, die Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO und die Haftungsbescheide gemäß § 9a Abs 1 BAO der belangten Behörde vom 21.12.2021 das Rechtsmittel der Beschwerde. Hier gegenständlich ist ausschließlich die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide. Die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide wurde mit Erkenntnis des BFG vom 24.10.2023, RV/5100456/2023, als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO wurde mit Erkenntnis des BFG vom 12.6.2025, RV/6100432/2024, Folge gegeben und wurden die angefochtenen Bescheide aufgehoben. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die ***Limited1*** als Schuldner der GSpA zu qualifizieren sei und die angefochtenen Abgabenbescheide folglich nicht an den Beschwerdeführer adressiert hätten werden dürfen.

Betreffend die angefochtenen Haftungsbescheide brachte der Beschwerdeführer in der Beschwerde vom 26.1.2022 zunächst vor, dass für den Zeitraum März 2015 bis November 2015 bereits Einhebungsverjährung eingetreten sei. Betreffend die von der belangten Behörde vorgenommene Qualifikation des Beschwerdeführers als faktischer Geschäftsführer brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, er habe seit Niederlegung seiner Funktion als handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***Limited1*** am ***50***2013 keinen Einfluss auf den zur Vertretung der ***Limited1*** nach außen berufenen Geschäftsführer gehabt und sei er erst ab 1.4.2015 (als Kellner/Kundenbetreuer) in einem unselbstständigen Arbeitsverhältnis zur genannten Gesellschaft gestanden, welches in den Monaten Oktober 2016 und Juni 2017 bis Oktober 2017 zudem unterbrochen gewesen sei. Aus welchen Gründen die belangte Behörde auch in den Zeiträumen des Nichtvorliegens eines Arbeitsverhältnisses von einer Einflussnahme des Beschwerdeführers auf den handelsrechtlichen Geschäftsführer ausging, habe die belangte Behörde nicht begründet. Zudem lägen auch insoweit Begründungsmängel vor, als keine Feststellungen zur Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der ***Limited1*** und auch keine Feststellungen zur Kausalität der angenommenen faktischen Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers für den Abgabenausfall getroffen worden seien. Darüber hinaus monierte der Beschwerdeführer ua auch, dass die belangte Behörde das ihr bei der Haftungsinanspruchnahme eingeräumte Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt hätte, indem sie es unterlassen habe, andere Primärschuldner zu ermitteln und den handelsrechtlichen Geschäftsführer als Haftungspflichtigen heranzuziehen. Auch fehle es an einer Begründung, inwieweit die Abgaben beim Beschwerdeführer sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt einbringlich sind. Betreffend die Höhe der GSpA, der eine von der belangten Behörde durchgeführte Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zugrunde liegt, wendete der Beschwerdeführer im Wesentlichen ein, dass die von der belangten Behörde

angenommenen Umsätze aus dem Automatenglücksspiel die Gesamtumsätze der ***Limited1*** (mit Ausnahme der Gastronomieumsätze) übersteigen würden. Die Buchhaltung der ***Limited1*** sei vom Finanzamt allerdings nie beanstandet worden und sei es nie zu Schätzungen im Umsatzbereich gekommen. Zudem seien die Glücksspielabgaben für die relevanten Umsätze (Automaten) von der ***GmbH2*** einbehalten und für die ***Limited1*** abgeführt worden. Neben weiteren Begründungsmängeln monierte der Beschwerdeführer aus verfahrensrechtlicher Sicht auch eine Verletzung des Rechts auf Parteigehör, da ihm insb die Ergebnisse der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen sowie die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme vor Bescheiderlassung nicht zur Kenntnis gebracht worden seien. Zudem sei die von der belangten Behörde durchgeführte Beweiswürdigung, auf die diese die vorgenommene Qualifikation des Beschwerdeführers als faktischer Geschäftsführer der ***Limited1*** stützte, in mehreren Punkten mangelhaft; insbesondere seien gegen eine faktische Einflussnahme des Beschwerdeführers auf die Geschäftsführung sprechende Zeugenaussagen von Mitarbeitern der ***Limited1*** nicht berücksichtigt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 15.5.2024 wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide vom 21.12.2021 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu zunächst unter Verweis auf die Ergebnisse der durchgeführten Ermittlungen und die Begründungen der angefochtenen Bescheide ausgeführt, dass der nominelle Geschäftsführer der ***Limited1***, Herr ***AB***, lediglich zum Schein bestellt worden sei, die Geschäfte jedoch vom Beschwerdeführer geführt würden. Betreffend die der Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers zugrunde liegende Ermessensübung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Haftungen nach § 9a BAO und nach § 9 BAO einander nicht ausschließen würden. Sinn und Zweck der Haftungsbestimmung des § 9a BAO sei es, die tatsächlich handelnde Person einer persönlichen Haftung zu unterziehen, der sie mangels formaler Bestellung als Geschäftsführer nach § 9 BAO entgehen würde. Die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls stelle ein wesentliches Ermessenskriterium dar. Die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin sei angesichts der Löschung der ***Limited1*** während offener Außenprüfung am 26.3.2019 im englischen Firmenbuch offensichtlich. Betreffend den in der Beschwerde vorgebrachten Einwand der Verjährung führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass sich die Einhebungsverjährungsfrist aufgrund der am 21.11.2018 begonnenen Außenprüfung gem § 209 Abs 1 BAO um ein Jahr verlängert habe, sodass eine Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Mit Schreiben vom 11.6.2024 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag.

Am 23.12.2024 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde und von Teilen der Akten des abgabenbehördlichen Verfahrens an das Bundesfinanzgericht.

Am 11.7.2025 wurden dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde ergänzend folgende Aktenteile vorgelegt:

- Erkenntnis des LVwG OÖ vom 1.8.2019 über die Beschwerde der ***Limited1*** gegen den Bescheid der BH ***Ort3*** vom 22.8.2018, betreffend die Beschlagnahme von Glücksspielgeräten nach dem GSpG;
- E-Mail ***Steuerberater1***, ***SteuerberatungsGmbH1*** vom 5.7.2018 an ein Organ der Finanzpolizei betreffend Behördenanfrage ***Limited1***;
- Bescheinigung über die vorläufige Beschlagnahme gem § 53 Abs 2 GSpG am Ort ***Straße2***, ***PLZ2*** ***Ort2*** vom 4.7.2018;
- Bescheid der BH ***Ort3*** über eine Beschlagnahme vom 22.8.2018;
- Bescheid der BH ***Ort4*** über eine Beschlagnahme gemäß GSpG vom 10.4.2019;
- Fotodokumentation zu einer Kontrolle nach dem GSpG im Lokal „***1***“, ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** am 4.7.2018;
- Bescheinigung über die vorläufige Beschlagnahme gem § 53 Abs 2 GSpG am Ort ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** vom 4.7.2018;
- Aktenvermerk des Leiters der Amtshandlung betreffend Glücksspielkontrolle im Lokal „***Limited1***“, ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1***, vom 5.7.2018;
- 2 Abrechnungsbelege betreffend „Hundewetten“ vom 4.7.2018;
- Abfrage der Buchungen vom 31.1.2011 bis 30.12.2014 auf dem Steuerkonto der ***GmbH2*** in Liqu.

Mit Beschluss des BFG vom 11.7.2025 wurde der Beschwerdeführer ua dazu aufgefordert, eine Kopie des Unternehmenskaufvertrages, mit dem der Beschwerdeführer den Ausführungen in der Beschwerde zufolge seine Anteile an der ***Limited1*** an Herrn ***AB*** abgetreten habe, vorzulegen. Weiters wurde der Beschwerdeführer dazu aufgefordert, die Funktionsweise des in den Anlagenverzeichnissen der ***Limited1*** aufscheinenden „Hundeautomat Fa. ***GmbH2***“ zu beschreiben und seine Wahrnehmungen zu allfälligen Geschäftsbeziehungen der ***Limited1*** mit einer „***Limited2***“ zu schildern und ggf Kopien diesbezüglicher in seinem Verfügungsbereich befindlicher Unterlagen vorzulegen.

Am 16.7.2025 wurde dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde auf Ersuchen des Richters eines der Fotos der am 11.7.2025 vorgelegten Fotodokumentation zu einer Kontrolle nach dem GSpG im Lokal „***1***“, ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** am 4.7.2018, auf dem ein Zettel mit dem Hinweis, dass alle „Automaten in diesem Lokal [...] ausschließlich (zu 100%) von der Firma ***Limited2*** betrieben [werden]“ zu sehen ist, in höherer Auflösung vorgelegt. Auf diesem Foto ist auch die auf dem Hinweiszettel abgedruckte Anschrift der ***Limited2*** lesbar: „***Limited2-Adresse***“.

Mit Schreiben vom 29.7.2015 teilte der Beschwerdeführer dem BFG Bezug nehmend auf den Beschluss des BFG vom 11.7.2025 mit, dass der angeforderte Unternehmenskaufvertrag

anlässlich der beantragten mündlichen Verhandlung vorgelegt werde. Darüber hinaus teilte der Beschwerdeführer mit, dass im Geschäftslokal der ***Limited1*** „Hundeautomaten“ aufgestellt gewesen seien, bei denen die Kunden Wetteinsätze auf Hunderennen, welche auf den Geräten übertragen worden seien, tätigen hätten können. Weitere Angaben zur Funktionsweise könne der Beschwerdeführer nicht machen, da er in näher definierten Zeiträumen als Kellner/Kundenbetreuer bei der ***Limited1*** beschäftigt gewesen sei. Abschließend teilte der Beschwerdeführer mit, dass ihm eine „***Limited2***“ nicht bekannt sei und er keine Kenntnisse über Geschäftsbeziehungen zwischen dieser und der ***Limited1*** oder Unterlagen habe.

In der Folge

- nahm der Richter Einsicht in das Firmenbuch zu FN ***2*** und zu FN ***3*** und in die jeweils dort veröffentlichten Urkunden,
- führte der Richter eine Abfrage (Auskunftsverfahren AJ-WEB) der ***Limited1***, des Beschwerdeführers, und der (ehemaligen) Mitarbeiterinnen der ***Limited1*** ***BC*** und ***CD*** beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung durch,
- nahm der Richter Einsicht in den von der Finanzverwaltung geführten Steuerakt des Beschwerdeführers sowie des (ehemaligen) Mitarbeiters der ***Limited1*** ***DE***,
- nahm der Richter Einsicht in die von der Finanzverwaltung geführten Steuerkonten der ***Limited1*** und der ***GmbH2*** in Liqu.,
- führte der Richter im britischen Handelsregister eine Abfrage betreffend „***Limited1***“ und „***Limited2***“ durch,
- führte der Richter in der Internet-Suchmaschine google eine Abfrage betreffend „***Limited2***“ iVm der Adresse „***Limited2-Adresse***“, betreffend den Ort ***Ort5*** und betreffend den Beschwerdeführer durch,
- führte der Richter im Zentralen Melderegister eine Abfrage betreffend den Wohnsitz von Herrn ***AB*** sowie betreffend die an der Adresse ***Straße3***, ***PLZ2*** ***Ort2*** polizeilich gemeldeten Personen durch,
- führte der Richter im Internet-Routenplaner google.maps eine Abfrage der Adresse „***Adresse4-Bosnien***“ durch,
- führte der Richter im Gewerbeinformationssystem Austria eine Abfrage betreffend die ***Limited1*** durch,
- führte der Richter eine Recherche betreffend die rechtlichen Folgen der Löschung einer britischen Limited nach der Maßgabe des britischen Gesellschaftsrechts durch, wobei der Fachartikel *Bachner/Schacherreiter*, Das rechtliche Schicksal einer Limited nach der Löschung im Heimatregister, GES 2006, 295 sowie das Schreiben des dBMF vom

6.1.2014, IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl I 2014, 111 als Beweismittel zum Akt genommen wurden.

Am 25.8.2025 fand über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung statt, im Zuge derer der beschwerdeführenden Partei Einsicht in die von der belangten Behörde nachträglich vorgelegten Aktenteile gewährt wurde. Zudem wurden beiden Parteien die vom Richter erhobenen Beweismittel zur Kenntnis gebracht und wurde den Parteien eine vom Richter vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgehalten und mit diesen erörtert. Die beschwerdeführende Partei legte in der mündlichen Verhandlung folgende Beweismittel vor:

- Eidesstattliche Erklärung des Herrn ***AB*** vom 15.8.2025 (beglaubigte Übersetzung);
- Kopie des Reisepasses von Herrn ***AB***;
- Beschluss betreffend die Übertragung der Anteile an der ***Limited1*** vom 22.1.2015;
- Auszug aus den steuerlichen Unterlagen des Beschwerdeführers betreffend die Verbuchung der Veräußerung der Anteile an der ***Limited1***.

Darüber hinaus beantragte der Beschwerdeführer die Einvernahme von Frau ***CD***, einer ehemaligen Mitarbeiterin der ***Limited1*** als Zeugin, welche vom Beschwerdeführer stellig gemacht wurde. Dem Beweisantrag wurde entsprochen und wurde Frau ***CD*** im Zuge der mündlichen Verhandlung kontradiktorisch als Zeugin einvernommen.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht wendete der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers ergänzend zum bisherigen Beschwerdevorbringen insbesondere ein, dass gem § 300 BAO Nichtigkeit hinsichtlich der Abgabensfestsetzung vorliege. Zudem sei die Abgabenschuld in Folge der Löschung der ***Limited1*** aus dem britischen Handelsregister erloschen und mangle es somit an der für eine Haftungsinanspruchnahme vorauszusetzenden Akzessorietät.

Im Übrigen führte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen aus wie in den bisherigen Schriftsätzen und beantragte sie die Stattgabe der Beschwerde. Der Vertreter der Amtspartei beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die ***Limited1***, ***Limited1-Adresse***, war eine nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Private limited by shares mit einem Stammkapital von 1.000,00 Euro. Die ***Limited1*** war vom Beschwerdeführer als alleinigem Gesellschafter gegründet worden und am 11.5.2012 im Companies House (britisches Handelsregister) eingetragen worden. Als Company Director war zunächst der Beschwerdeführer bestellt und im britischen Handelsregister eingetragen.

1.2 Am ***11***2012 erfolgte die Eintragung einer österreichischen Zweigniederlassung der ***Limited1*** im Firmenbuch in der politischen Gemeinde ***Ort2***, Geschäftsanschrift ***Straße2***, ***PLZ2*** ***Ort2***, Firmenbuchnummer FN ***3***.

1.3 Die ***Limited1*** hatte im Zeitraum ***6***2012 bis ***7***2013 eine Gewerbeberechtigung (Gastgewerbe gemäß § 111 Abs 1 Z 2 GewO 1994, eingeschränkt auf die Verabreichung von kleinen Imbissen und den Ausschank von Getränken in der Betriebsart „Kaffee“) für den Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** inne. Als gewerberechtlicher Geschäftsführer war im vorgenannten Zeitraum der Beschwerdeführer bestellt. Im Zeitraum ***7***.2013 bis ***8***2019 hatte die ***Limited1*** für denselben Standort eine Gewerbeberechtigung für die Verabreichung von Speisen in einfacher Art und Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Bier in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen, wenn hierbei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen und Getränken bestimmte Plätze) bereitgestellt werden, inne. Als gewerberechtlicher Geschäftsführer war in diesem Zeitraum zunächst Herr ***J*** bestellt. Ab ***9***2015 war Herr ***DE*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer bestellt. Herr ***DE*** war seit 1.7.2012 bei der ***Limited1*** beschäftigt. Bis 30.6.2012 war er bei ***Bf1*** u. Mitges. angestellt. Ab ***10***2015 war als weitere gewerberechtliche Betriebsstätte der ***Limited1*** der Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** gemeldet.

1.4 Bei dem Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** und bei dem Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** handelte es sich jeweils um Wettbüros, die vor Übernahme durch die ***Limited1*** vom Beschwerdeführer geführt worden waren.

1.5 Bis Anfang 2015 waren an den Standorten ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** und ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** ua Glücksspielautomaten von der ***GmbH2*** (nunmehr ***GmbH2*** in Liqu.) aufgestellt und wurden von der ***GmbH2*** für diese Automaten die Glückspielabgaben selbstberechnet. Am 16.1.2015 erfolgte am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** infolge einer GSpG-Kontrolle durch die Finanzpolizei eine Beschlagnahme von 10 Glücksspielautomaten. Im Februar 2015 kaufte die

Limited1 von der ***GmbH2*** ua 10 Glücksspielautomaten in gebrauchtem Zustand. Im März 2015 kaufte die ***Limited1*** von der ***GmbH2*** ua einen Automaten für „Hundewetten“. Mit Generalversammlungsbeschluss vom ***12***2015 wurde die Auflösung der ***GmbH2*** beschlossen und erhielt die Firma daraufhin den Zusatz „in Liqu.“. Eine Anmeldung von Glücksspielabgaben beim Finanzamt erfolgte durch die ***GmbH2*** letztmalig für den Monat 04/2015.

1.6 Die ***Limited1*** betrieb an den Standorten ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** (beziehungsweise kurzzeitig im Nebengebäude ***Straße4*** und ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** im streitgegenständlichen Zeitraum März 2015 bis Dezember 2017 zum Zweck der nachhaltigen Einnahmenerzielung jeweils zumindest 8 Automaten, mit denen den Kunden die Teilnahme an virtuellen Walzenspielen angeboten wurde. Darüber hinaus betrieb die ***Limited1*** an einem der Standorte im streitgegenständlichen Zeitraum zum Zweck der nachhaltigen Einnahmenerzielung einen Automaten, bei dem „Wetten“ auf den Ausgang von bereits in der Vergangenheit stattgefundenen Hunderennen abgeschlossen werden konnten, wobei den Kunden auf dem Gerät Aufzeichnungen der Hunderennen angezeigt wurden.

1.7 Der Spielablauf der virtuellen Walzenspiele stellte sich wie folgt dar: Die Spiele konnten an dem jeweiligen Gerät durch Betätigung mechanischer Tasten oder virtueller Bildschirmtasten zur Durchführung aufgerufen werden. Für einen bestimmten Einsatzbetrag in Verbindung mit bestimmten Symbolkombinationen wurden Gewinne in Aussicht gestellt. Nach Eingabe von Geld, Auswahl eines Einsatzbetrages mittels Tastenbetätigung und Auslösung des Spieles wurden die am Bildschirm dargestellten Symbole auf den virtuellen Walzen ausgetauscht oder in der Lage verändert, sodass der optische Eindruck von rotierenden, senkrecht ablaufenden Walzen entstand. Nach kurzer Zeit kam der Walzenlauf zum Stillstand. Ein Vergleich der nun neu zusammengesetzten Symbole mit den im Gewinnplan angeführten gewinnbringenden Symbolkombinationen ergab nun einen Gewinn oder Verlust des Einsatzes. Bei den Walzenspielen hatte man keine Möglichkeit, gezielt Einfluss auf das Zustandekommen gewinnbringender Symbolkombinationen zu nehmen. Es war nur möglich, nach Eingabe eines Geldbetrages als Spielguthaben ein Spiel auszuwählen und zur Durchführung aufzurufen, den Einsatz zu wählen, die Start-Taste so lange zu betätigen, bis das aufgerufene Walzenspiel ausgelöst wurde und nach kurzer Zeit, nämlich nach Stillstand der Walzen, den Verlust des Einsatzes oder einen Gewinn festzustellen.

1.8 Die ***Limited1*** hatte zu keiner Zeit eine gültige Konzession nach § 14 GSpG oder eine landesrechtliche Bewilligung nach § 5 GSpG inne.

1.9 Betreffend die mit dem Automaten, bei dem „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen abgeschlossen werden konnten, erzielten Einnahmen liegen keinerlei Aufzeichnungen vor. Betreffend die Höhe der mit den Walzenspielgeräten erzielten Einnahmen liegen mit EDV erstellte tabellarische Aufzeichnungen vor, in denen je Gerät tägliche Summenbeträge für

„EIN“, „AUS“ und „Hold“ vermerkt sind. Die Summen der Holds aller Geräte wurden als Automatenerlöse in der Buchhaltung erfasst. Die Aufzeichnungen beinhalten die Daten für 9 Geräte vom 1.3.2015 bis 30.4.2015, für 6 Geräte vom 1.5.2015 bis 31.1.2016 und für 4 Geräte vom 1.2.2016 bis 31.12.2017. Es wurden keine weiteren Grundaufzeichnungen, Belege oder Daten vorgelegt, anhand derer das in die Buchhaltung eingegangene Zahlenwerk nachvollziehbar wäre. Am 3.7.2018 erfolgten für 8 Walzenspielgeräte am Standort *****PLZ1***** *****Ort1*****, *****Straße1***** Auszahlungen iHv insgesamt 5.235,00 Euro an die Spieler. Es ist von der sachlichen Unrichtigkeit der vorliegenden in der Buchhaltung der *****Limited1***** verarbeiteten Aufzeichnungen auszugehen.

1.10 Für die von der *****Limited1***** betriebenen Geräte (Punkt 1.6) wurden im Streitzeitraum keine Glücksspielabgaben selbstberechnet bzw entrichtet und erfolgte auch keine Offenlegung der für Bestand und Umfang der Glücksspielabgabepflicht maßgebenden Umstände gegenüber der Abgabenbehörde. Eine gültige Festsetzung von Glücksspielabgaben der *****Limited1***** durch Abgabenbescheid liegt nicht vor. Der Beschwerdeführer wusste, dass Ausspielungen mit den von der *****Limited1***** betriebenen Geräten (Punkt 1.6) der Glücksspielabgabe unterliegen.

1.11 Ab der Gründung der *****Limited1***** (Eintragung der Gesellschaft am *****13***2012** im britischen Handelsregister) bis *****14***2013** war zunächst der Beschwerdeführer als Company Director der *****Limited1***** im britischen Handelsregister eingetragen. Im Zeitraum *****14***.2013** bis *****15***2014** war Herr *****J***** als Company Director der *****Limited1***** im britischen Handelsregister eingetragen. Ab *****15***2014** war Herr *****AB***** als Company Director der *****Limited1***** im britischen Handelsregister eingetragen, wobei als Korrespondenzadresse „*****Adresse4-Bosnien-altSchreibweise*****“ angegeben war. Im österreichischen Firmenbuch war als Adresse von Herrn *****AB***** (als handelsrechtlichem Geschäftsführer) „*****Adresse4-Bosnien*****“ angegeben.

1.12 Am 22.1.2015 übertrug der Beschwerdeführer die Anteile an der *****Limited1***** um einen Kaufpreis von 1.000,00 Euro, welcher der Höhe des Stammkapitals der *****Limited1***** entspricht (s Punkt 1.1), an Herrn *****AB*****.

1.13 Der Beschwerdeführer war von *****16***2015** bis *****17***2016** als Angestellter der *****Limited1*****, von *****18***2016** bis *****20***2017** als geringfügig beschäftigter Arbeiter der *****Limited1*****, von *****16***2017** bis *****17***2017** als Arbeiter der *****Limited1*****, von *****18***2017** bis *****9***2018** als geringfügig beschäftigter Arbeiter der *****Limited1***** und von *****21***2018** bis *****22***2018** als Arbeiter der *****Limited1***** bei der österreichischen Sozialversicherung gemeldet. Für die Zeiträume *****23***2016** bis *****24***2016**, *****25***2016** bis *****26***2017** und *****27***2017** bis *****9***2018** war der Beschwerdeführer vom AMS *****Ort4***** als arbeitssuchend gemeldet und bezog der Beschwerdeführer Arbeitslosengeld bzw Notstandshilfe, Überbrückungshilfe.

1.14 Herr ***AB*** wurde in Bosnien und Herzegowina geboren und ist bosnischer Staatsbürger. Im Zentralen Melderegister scheinen betreffend den Wohnsitz von Herrn ***AB*** folgende Meldedaten auf:

- ***28***2004 bis ***29***2004: Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße3***, ***PLZ2*** ***Ort2***, Unterkunftgeber ***FE***;
- ***30***2015 bis ***31***2015: Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße3***, ***PLZ2*** ***Ort2***, Unterkunftgeber ***DE***;
- ***32***2015 bis ***33***2015: Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße3***, ***PLZ2*** ***Ort2***, Unterkunftgeber ***DE***;
- ***34***2015 bis ***35***2015: Nebenwohnsitz an der Adresse ***Straße3***, ***PLZ2*** ***Ort2***, Unterkunftgeber ***DE***.

Bei der Adresse ***Straße3***, ***PLZ2*** ***Ort2*** handelte es sich ua im Jahr 2015 um den Hauptwohnsitz von Herrn ***DE***, den gewerberechtlichen Geschäftsführer der ***Limited1*** (s Punkt 1.3) und von Frau ***EE***, der Ehefrau von Herrn ***DE***.

1.15 Herr ***AB*** hielt sich im Streitzeitraum vorwiegend im Ausland (Bosnien und Herzegowina) auf und reiste nur in Abständen von mehreren Monaten tageweise zur österreichischen Zweigniederlassung der ***Limited1***. Herr ***AB*** ist der deutschen Sprache nicht mächtig und fungierte als Strohmann für den Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer vertrat die ***Limited1*** im Streitzeitraum regelmäßig nach außen und führte auch intern die Geschäfte der ***Limited1***. Insbesondere

- i. vereinbarte der Beschwerdeführer mit Herrn ***AB*** ein Herrn ***AB*** von der ***Limited1*** zu leistendes Entgelt von 500,00 Euro pro Monat und zahlte der Beschwerdeführer Herrn ***AB*** dieses Entgelt in unregelmäßigen Abständen in bar aus;
- ii. nahm der Beschwerdeführer für die ***Limited1*** in den Jahren 2016 und 2017 an Messen in Deutschland und Großbritannien teil, wobei der Beschwerdeführer zu diesem Zweck bspw eine Reise nach London von ***36***2016 bis ***37***2016 im Namen und auf Rechnung der ***Limited1*** buchte;
- iii. unterfertigte der Beschwerdeführer für eine Messe, die von ***39*** bis ***38***2016 in Berlin stattfand („***5***“), im Namen und auf Rechnung der ***Limited1*** ein Auftragsformular über die Zurverfügungstellung von Infrastruktur für den Betrieb eines Messestandes der ***Limited1***, wobei sich der Beschwerdeführer selbst als Messestandleiter deklarierte und zur Begleichung der Rechnung eine auf die ***Limited1*** als Karteninhaberin lautende Kreditkarte angab und die Belastung dieser Kreditkarte unterschriftlich genehmigte;

- iv. gab der Beschwerdeführer im Jahr ***Streitjahr*** ein Zeitungsinterview, in welchem der Beschwerdeführer Auskünfte über eine Entwicklung neuer „Sportwettenterminals samt spezieller Software“ durch die ***Limited1*** gab und sich der Beschwerdeführer als „Mitentwickler und Vertriebsleiter“ bezeichnete;
- v. schloss der Beschwerdeführer im Jahr 2015 im Namen und auf Rechnung der ***Limited1*** einen Sponsoringvertrag mit dem Fußballverein ***Fußballverein1*** ab;
- vi. wurde eine Honorarnote des anwaltlichen Vertreters der ***Limited1*** RA Dr. ***Vorname*** ***4*** vom 9.6.2015 für den Klienten ***Limited1*** an den Beschwerdeführer als Rechnungsempfänger adressiert;
- vii. wurde ein Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei ***40*** vom 28.8.2017 betreffend eine Indexanpassung eines Mietvertrages an die „***Limited1*** zH Herrn ***Bf1***“ adressiert und der Beschwerdeführer in diesem Schreiben einleitend auch persönlich angesprochen;
- viii. wurde vom Beschwerdeführer mit dem Mobilfunkanbieter ***Mobilfunkanbieter1*** im eigenen Namen ein Mobilfunkvertrag für von der ***Limited1*** genutzte Rufnummern abgeschlossen;
- ix. wurden zahlreiche Ausgangsrechnungen der ***Limited1*** vom Beschwerdeführer (unter Beifügung des Kürzels „i.V.“) unterschrieben (Rechnung Nr 1705 vom 2.5.2016; Rechnung Nr 1708 vom 1.6.2016; Rechnung Nr 1713 vom 3.10.2016; Rechnung Nr 1912 vom 3.11.2016; Rechnung Nr 1913 vom 2.12.2016; Rechnung Nr 1729 vom 1.3.2017; Rechnung Nr 1732 vom 3.5.2017; Rechnung Nr 1733 vom 3.6.2017; Rechnung Nr 1734 vom 3.7.2017);
- x. war der Beschwerdeführer am 16.1.2015 am von der ***Limited1*** betriebenen Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1***, zum Zweck der Wahrnehmung eines von der Gemeindeverwaltung anberaumten Termins betreffend feuerpolizeiliche und baupolizeiliche Begehung des Lokals anwesend;
- xi. zahlte der Beschwerdeführer bspw Herrn ***IJ***, einem Mitarbeiter der ***Limited1***, den Lohn in bar aus, wobei er zum Teil eine Aufrechnung der Lohnforderung mit den gegenüber der ***Limited1*** bestehenden Spielschulden des Herrn ***IJ*** vornahm;
- xii. verliet der Beschwerdeführer an verschiedene Spieler bzw Kunden der ***Limited1*** Bargeld, um diesen das Weiterspielen an den von der ***Limited1*** betriebenen Geräten zu ermöglichen;

- xiii. bot der Beschwerdeführer einem Kunden der ***Limited1***, der bei der Polizei eine Selbstanzeige betreffend eine durch ihn erfolgte Beschädigung eines der von der ***Limited1*** am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** betriebenen Walzenspielgeräte erstattet hatte, einen Betrag von 1.000,00 Euro dafür an, die Anzeige zurückzuziehen;
- xiv. führte der Beschwerdeführer im Namen der ***Limited1*** Vertragsverhandlungen betreffend die Miete des Gebäudes ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** mit der Grundstückseigentümerin und verlangte der Beschwerdeführer in weiterer Folge von der Grundstückseigentümerin/Vermieterin nach einem im Jahr 2019 eingetretenen Wasserschaden eine „Ablöse“ der Geschäftseinrichtung; gegenüber der Grundstückseigentümerin/Vermieterin sprach der Beschwerdeführer ua davon, dass „seine Automaten legal“ seien, dass „er“ noch andere Standorte habe und dass „er“ weniger Miete zahlen wolle;
- xv. entleerte der Beschwerdeführer die Kassenladen der von der ***Limited1*** betriebenen Geräte und war faktisch dafür verantwortlich, welche Beträge in den der Buchhaltung zugrunde gelegten aktenkundigen Aufzeichnungen (s dazu Punkt 1.9) erfasst wurden;
- xvi. übermittelten entweder der Beschwerdeführer oder die Ehefrau des Beschwerdeführers, Frau ***EhefrauBf1***, die steuerlich relevanten Unterlagen der ***Limited1*** auf (faktische) Verantwortung des Beschwerdeführers an die steuerliche Vertretung der ***Limited1***.

1.16 Am 21.11.2018 wurde eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG in Verbindung mit § 147 BAO bei der ***Limited1*** für den Zeitraum 2015 bis 2017 hinsichtlich Glücksspielabgaben begonnen. Der Prüfungsauftrag und die Rechtsbelehrung wurden an den steuerlichen Vertreter der ***Limited1***, ***Steuerberater1***, ***SteuerberatungsGmbH1***, ***Straße6***, ***PLZ1*** ***Ort1***, am 21.11.2018 ausgehändigt.

1.17 Am ***51***2018 wurde beim britischen Handelsregister ein Antrag auf Löschung der ***Limited1*** eingebracht. Am ***49***2019 erfolgte die Löschung der ***Limited1*** aus dem britischen Handelsregister. Die Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister hat nach britischem Gesellschaftsrecht konstitutive Wirkung. Mit der Registerlöschung endet somit die rechtliche Existenz der Limited und noch vorhandenes Vermögen fällt an die britische Krone (Section 1012 Companies Act 2006).

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl VwGH 21.9.2009, 2009/16/0033; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; 31.5.2017, Ro 2014/13/0044; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 167 Rz 8 mwN). Dies gilt insbesondere auch dann, wenn eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache leugnet (vgl VwGH 6.6.1990, 89/13/0262; 16.6.1986, 86/16/0085).

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Grundsätze gründen sich die obigen Feststellungen (Punkt 1) im Einzelnen auf folgende Erwägungen:

Die Feststellungen bei **Punkt 1.1** beruhen auf den im britischen Handelsregister zur *****Limited1***** aufscheinenden Informationen sowie auf den ebendort zur Gründung der *****Limited1***** abrufbaren aktenkundigen Urkunden.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.2** beruhen auf den zu FN *****3***** im Firmenbuch aufscheinenden Informationen.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.3** beruhen auf den im Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) zur *****Limited1***** abrufbaren Informationen sowie – soweit sie die Beschäftigungsverhältnisse von Herrn *****DE***** betreffen – auf den für Herrn *****DE***** an das Finanzamt Österreich übermittelten aktenkundigen Lohnzetteln.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.4** beruhen auf der insoweit glaubwürdigen Aussage des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht (s die darüber aufgenommene Niederschrift vom 25.8.2025), welche mit den diesbezüglichen Feststellungen der belangten Behörde (Bericht über das Ergebnis der bei der *****Limited1***** durchgeführten Außenprüfung vom 19.4.2021 unter der Überschrift „Erkenntnisse aus weiteren Erhebungen:“) übereinstimmt.

Ad Punkt 1.5:

- Die Feststellung, dass die ***Limited1*** im Februar 2015 von der ***GmbH2*** ua 10 Glücksspielautomaten in gebrauchtem Zustand und im März 2015 einen „Hundewettautomaten“ kaufte, beruht auf den diesbezüglichen aktenkundigen Rechnungen vom 2.2.2015 und vom 10.3.2015 sowie dem aktenkundigen Jahresabschluss (Anlageverzeichnis) der ***Limited1*** für das Jahr 2015.
- Die Feststellungen betreffend die Beschlagnahme von 10 Glücksspielautomaten im Jänner 2015 beruhen auf der aktenkundigen Fotodokumentation zur GSpG Kontrolle am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** vom 16.1.2015, der aktenkundigen Niederschrift über die Einvernahme des Beschwerdeführers anlässlich der vorgenannten Kontrolle vom 16.1.2015, sowie auf den gleichlautenden Feststellungen der belangten Behörde (Bericht über das Ergebnis der bei der ***Limited1*** durchgeführten Außenprüfung vom 19.4.2021 unter der Überschrift „Erkenntnisse aus den bisherigen Kontrollen der Finanzpolizei“), denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können.
- Die Feststellung, dass an den Standorten ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** und ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** bis Anfang 2015 ua Glücksspielautomaten von der ***GmbH2*** (nunmehr ***GmbH2*** in Liqu.) aufgestellt waren und von der ***GmbH2*** für diese Automaten die Glückspielabgaben selbstberechnet wurden, beruht auf dem aktenkundigen Abrechnungsbeleg der ***GmbH2*** betreffend den Zeitraum „JÄN BZW FEB 15“ für die „Filiale ***Ort2***“ der ***Limited1***, dem aktenkundigen Abrechnungsbeleg der ***GmbH2*** betreffend den Zeitraum 31.12.2014 bis 30.1.2015 für die „Filiale ***Ort1***“ der ***Limited1***, der aktenkundigen Aufstellung der von der ***GmbH2*** für das Jahr 2011 selbstberechneten Glücksspielabgaben für die Standorte ***Ort2*** und ***Ort1*** und der aktenkundigen Aussage von Herrn ***AB*** im Zuge seiner Vernehmung als Beschuldigter in einem Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019 (s aktenkundige Niederschrift vom 28.11.2019 Seite 3).
- Die Feststellungen betreffend die Auflösung der ***GmbH2*** und betreffend die Änderung deren Firma beruhen auf den im Firmenbuch zu FN ***2*** aufscheinenden Informationen bzw den dort abrufbaren aktenkundigen Urkunden.
- Die Feststellung, dass durch die ***GmbH2*** eine Anmeldung von Glücksspielabgaben beim Finanzamt letztmalig für den Monat 04/2015 erfolgte, beruht auf der aktenkundigen Abfrage des Steuerkontos der ***GmbH2*** in Liqu.

Ad Punkt 1.6: Die Feststellungen betreffend die Glücksspielarten, die mit den von der ***Limited1*** aufgestellten Geräten konsumiert werden konnten, sowie betreffend die Anzahl der von der ***Limited1*** betriebenen Automaten, beruhen auf den aktenkundigen Ermittlungsergebnissen der Finanzpolizei. Dabei ist insbesondere auf die am Standort

PLZ2 ***Ort2***, ***Straße2*** bzw ***Straße4*** am 22.3.2017 sowie am 4.7.2018 durchgeführten Kontrollen sowie auf die am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** am 4.7.2018 durchgeführte Kontrolle zu verweisen. Bei diesen Kontrollen wurden ein Automat, bei dem „Wetten“ auf den Ausgang von bereits in der Vergangenheit stattgefundenen aufgezeichneten Hunderennen abgeschlossen werden konnten (s auch die aktenkundigen Abrechnungsbelege vom 4.7.2018 betreffend „Einlaufwetten“, die folgenden Hinweis beinhalten: „*Achtung: bei den gezeigten Hunderennen handelt es sich um Aufzeichnungen!*“ und die im Zuge der Kontrolle sichergestellt wurden) sowie an beiden Standorten jeweils zumindest 8 betriebsbereite Walzenspielgeräte vorgefunden (s die Bescheidbegründungen folgender aktenkundiger Bescheide: Beschlagnahmebescheid der BH ***Ort3*** vom 22.3.2017; Beschlagnahmebescheid der BH ***Ort3*** vom 22.8.2018 [s dazu auch das aktenkundige Erkenntnis des LVwG OÖ vom 1.8.2019]; Bescheid der BH ***Ort4*** über eine Beschlagnahme gemäß GSpG vom 10.4.2019; s auch den aktenkundigen Aktenvermerk des Leiters der Amtshandlung betreffend Glücksspielkontrolle im Lokal „***Limited1***“, ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1***, vom 5.7.2018). Am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** wurde im Zuge der Kontrolle durch die Finanzpolizei am 4.7.2018 zudem eine Auszahlungsliste vom 3.7.2018 (aktenkundig) vorgefunden, in der Auszahlungen für 8 Automaten erfasst waren.

Der aktenkundigen Aufstellung der von der ***GmbH2*** für das Jahr 2011 selbstberechneten Glücksspielabgaben für die Standorte ***Ort2*** und ***Ort1*** zufolge waren auch bereits im Jahr 2011 an beiden Standorten jeweils mindestens 8 Glücksspielautomaten (Walzenspielgeräte) aufgestellt. Vor dem Hintergrund, dass auch bei den am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** bzw ***Straße4*** am 22.3.2017 sowie am 4.7.2018 sowie bei den am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** am 16.1.2015 und am 4.7.2018 durchgeführten Kontrollen durch die Finanzpolizei jeweils zumindest 8 betriebsbereite Glücksspielautomaten (Walzenspielgeräte) vorgefunden wurden, hat es aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich, dass die Anzahl der an den beiden Standorten betriebenen Automaten im Streitzeitraum im Wesentlichen gleich bleibend war (vgl zB VwGH 22. 12. 2004, 2002/15/0142; 20. 10. 1999, 94/13/0027). Wenn der Beschwerdeführer einwendet, es seien zwischenzeitig am Standort ***Ort2***, ***Straße2*** keine Automaten aufgestellt gewesen, sondern am (ebenfalls von der ***Limited1*** betriebenen) Standort ***Ort2***, ***Straße4***, ist dem entgegenzuhalten, dass dies nichts daran ändert, wie viele Geräte von der ***Limited1*** im Streitzeitraum insgesamt betrieben wurden.

Darüber hinaus ist betreffend die Anzahl der von der ***Limited1*** betrieben Automaten und betreffend die auf diesen konsumierbaren Glücksspielarten auf mehrere diesbezügliche Zeugenaussagen zu verweisen:

- So gab etwa Herr ***FG*** an, am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** würden sich ca 8 bis 10 Geräte befinden, bei denen sich auf einem Bildschirm Walzen mit Symbolen (Früchte, Kleeblatt etc) drehen und auf denen der besagte Zeuge 3 bis 4 mal monatlich spiele (s das aktenkundige Protokoll des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde über die Zeugeneinvernahme gem § 161 StPO des ***FG*** vom 12.9.2018).
- Weiters gab auch Herr ***NO*** an, am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** seien Geräte aufgestellt, wobei es sich um Walzenspiele handle, bei denen zB Früchtesymbole ersichtlich seien (s das aktenkundige Protokoll des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde über die Zeugeneinvernahme gem § 161 StPO des ***NO*** vom 12.9.2018).
- Herr ***GH*** gab an, das Lokal am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** seit 7 Jahren zu besuchen und dass bis vor einer „Razzia“ im Sommer (Anm: 2018) ca 12 Glücksspielgeräte vorhanden gewesen seien (s das aktenkundige Protokoll des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde über die Zeugeneinvernahme gem § 161 StPO des ***GH*** vom 12.9.2018).
- Herr ***EF*** gab an, im Lokal am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** seien hinter einer versperrten Türe in einem Nebenraum 12 Spielautomaten aufgestellt, bei denen auf dem Bildschirm 5 Symbole angezeigt würden, die – nach Einwurf eines Geldeinsatzes – auf Knopfdruck zu laufen beginnen und wieder anhalten würden. Bei drei gleichen Symbolen gewinne man und man könne sich aussuchen, mit dem sodann erhöhten Guthaben weiterzuspielen oder sich den Gewinn auszahlen zu lassen (s die aktenkundige Niederschrift der Landespolizeidirektion OÖ über die Beschuldigteneinvernahme des ***EF*** vom 22.12.2016).

Zur Betreibereigenschaft der ***Limited1*** ist ergänzend wie folgt auszuführen: Zwar waren an beiden Standorten im Lokal Hinweiszettel aufgehängt, auf denen eine „***Limited2***“ als Betreiberin bzw Aufstellerin aller Automaten bezeichnet wird, wobei am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** zusätzlich die Anschrift „***Limited2-Adresse***“ angeführt wird (s die aktenkundigen Fotodokumentationen zu der am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** am 23.8.2018 durchgeführten Kontrolle sowie zu der am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** am 4.7.2018 durchgeführten Kontrolle); allerdings ist eine „***Limited2***“ weder im britischen Handelsregister eingetragen, noch sind durch eine Eingabe der Firma in Verbindung mit der angegebenen Anschrift bei der Internet-Suchmaschine Google mit der Suchanfrage übereinstimmende Dokumente auffindbar. Zudem teilte der Beschwerdeführer dem BFG mit Schreiben vom 29.7.2025 mit, dass ihm eine „***Limited2***“ nicht bekannt sei und er keine Kenntnisse über Geschäftsbeziehungen zwischen dieser und der ***Limited1*** habe. Auch Frau ***BC***, eine Mitarbeiterin der ***Limited1*** gab am 4.7.2018 im Rahmen einer Einvernahme als Auskunftsperson (s die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 4.7.2018) gegenüber Organen der

Finanzpolizei an, dass ihr eine „***Limited2***“ nicht bekannt sei und sie zu dem Zettel, der diese Firma als Betreiber aller Automaten nennt, nichts sagen könne. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der Hinweis auf eine „***Limited2***“ als Betreiberin bzw. Aufstellerin der Automaten lediglich der Verschleierung des Betriebs der Automaten durch die ***Limited1*** dienen sollte. Dass die Automaten von der ***GmbH2*** betrieben wurden, kann im Hinblick auf die bei Punkt 1.5 getroffenen Feststellungen ausgeschlossen werden.

Dass die Geräte zwecks nachhaltiger Einnahmenerzielung betrieben wurden, folgt bei lebensnaher Betrachtungsweise bereits daraus, dass diese von einem Unternehmer betriebsbereit in für interessierte Kunden zugänglichen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt wurden und die Funktionsweise der Geräte (s dazu Punkt 1.7) eine Einnahmenerzielung ermöglichte.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.7** zum Ablauf der Walzenspiele beruhen auf den schlüssigen und nachvollziehbaren Beschreibungen durch Organe der Finanzpolizei (s die Bescheidbegründungen folgender aktenkundiger Bescheide: Beschlagnahmebescheid der BH ***Ort3*** vom 22.3.2017; Beschlagnahmebescheid der BH ***Ort3*** vom 22.8.2018 [s dazu auch das aktenkundige Erkenntnis des LVwG OÖ vom 1.8.2019]; Bescheid der BH ***Ort4*** über eine Beschlagnahme gemäß GSpG vom 10.4.2019; s auch den aktenkundigen Aktenvermerk des Leiters der Amtshandlung betreffend Glücksspielkontrolle im Lokal „***Limited1***“, ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** sowie die aktenkundigen Fotodokumentationen zu der am Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** am 23.8.2018 durchgeführten Kontrolle sowie zu der am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** am 4.7.2018 durchgeführten Kontrolle).

Die Feststellungen bei **Punkt 1.8**, dass die ***Limited1*** zu keiner Zeit eine gültige Konzession nach § 14 GSpG oder eine landesrechtliche Bewilligung nach § 5 GSpG innehatte, gründen sich auf den Umstand, dass die belangte Behörde im bisherigen Verfahren stets vom Vorliegen illegalen Glücksspiels ausging und diese Annahme dem Beschwerdeführer wiederholt vorgehalten wurde. Dass diese Annahme unzutreffend sei, wurde vom Beschwerdeführer nicht behauptet und ergeben sich auch sonst aus dem Akteninhalt keinerlei Hinweise darauf, dass die ***Limited1*** eine gültige Konzession nach § 14 GSpG oder eine landesrechtliche Bewilligung nach § 5 GSpG innegehabt hätte.

Ad Punkt 1.9: Die Feststellung der sachlichen Unrichtigkeit der vorliegenden der Buchhaltung zugrunde gelegten Aufzeichnungen gründet sich auf folgende Umstände:

- Die Anzahl der in diesen Aufzeichnungen erfassten Geräte stimmt nicht mit der Anzahl der tatsächlich an den Standorten ***Ort2*** und ***Ort1*** von der ***Limited1*** betriebenen Geräte überein (s Punkt 1.6).
- Die der Buchhaltung zugrunde gelegten aktenkundigen Aufzeichnungen sind für die Monate Oktober 2016 und Juli 2017 betraglich völlig ident. Dass die Ein- und

Auszahlungen für jeweils 4 Geräte an 31 aufeinanderfolgenden Tagen (dh 124 Ein- und 124 Auszahlungsbeträge in jeweils derselben Reihenfolge) betraglich tatsächlich jeweils völlig ident sein sollen, ist jedoch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen.

- Das aus den der Buchhaltung zugrunde gelegten aktenkundigen Aufzeichnungen errechnete Durchschnittshold beträgt je Gerät und Monat 569,70 Euro. Die im Zuge der Kontrollen durch die Finanzpolizei vorgefundene aktenkundige Auszahlungsliste vom 3.7.2018 für 8 Geräte lässt den Schluss zu, dass die in den der Buchhaltung zugrunde gelegten Aufzeichnungen ausgewiesenen Beträge bei weitem zu gering sind. Dieser Auszahlungsliste zufolge erfolgten Auszahlungen iHv insgesamt 5.235,00 Euro für 8 Geräte an einem Tag, was einer durchschnittlichen Auszahlung von 654,38 pro Gerät an diesem Tag entspricht. Demgegenüber wurden in der Buchhaltung etwa für den Monat Juli des Vorjahres 2017 in Summe 6.433,32 Euro an Auszahlungen für 4 Geräte erfasst, was einer durchschnittlichen Auszahlung von 51,88 Euro pro Gerät und pro Tag entspricht. Dafür, dass die in der Auszahlungsliste vom 3.7.2018 erfassten Beträge nicht die tatsächlich erfolgten Auszahlungen entsprächen, liegen keinerlei Anhaltspunkte vor und wird derartige vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet, sodass von der sachlichen Richtigkeit dieser Auszahlungsliste auszugehen ist.
- Wenn der Beschwerdeführer moniert, die erzielten Einnahmen hätten sich durch die aus den Zählwerken der Automaten auslesbaren Zahlen ermitteln lassen, ist dem entgegenzuhalten, dass es angesichts der obigen Ausführungen als wahrscheinlich und realitätsnah anzusehen ist, dass auch die aus den Zählwerken auslesbaren Zahlen unrichtig gewesen wären, zumal es sich um nicht konzessionierte Glücksspielautomaten handelt, bei denen die Manipulationssicherheit der Zählwerke nicht gewährleistet ist. Im Übrigen ist selbst bei Geldgewinnspielautomaten mit manipulationssicherem Zählwerk nicht auszuschließen, dass die Daten beim Auslesevorgang durch eine zwischen den Automaten und den Druckvorgang geschaltete Manipulationssoftware verfälscht werden (vgl BFH 27.7.2022, II R 10/19).

Im Übrigen beruhen die Feststellungen bei Punkt 1.9 auf den gleichlautenden Feststellungen der belangten Behörde (Bericht über das Ergebnis der bei der ***Limited1*** durchgeführten Außenprüfung vom 19.4.2021 unter der Überschrift „Erkenntnisse aus der am 21.11.2018 begonnenen Prüfung gem. § 147 BAO“), denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können.

Ad Punkt **1.10**:

- Die Feststellung, dass für die von der ***Limited1*** betriebenen Geräte im Streitzeitraum keine Glücksspielabgaben entrichtet wurden, beruht auf der vom Richter durchgeführten Einsichtnahme in das von der Finanzverwaltung geführte Steuerkonto der ***Limited1***, auf dem bislang keine Glücksspielabgaben verbucht wurden. Das

Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde (S 16), die Glücksspielabgaben für die relevanten Umsätze (Automaten) seien von der ***GmbH2*** einbehalten und für die ***Limited1*** abgeführt worden, geht über eine bloße Behauptung nicht hinaus und steht im Widerspruch zu den Feststellungen bei Punkt 1.5. Zudem steht dieses Vorbringen im Widerspruch zur Aussage des Beschwerdeführers im Rahmen der Beschuldigteneinvernahme des Beschwerdeführers im Finanzstrafverfahren vom 6.11.2019 (s die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 6.11.2019), dass die Glücksspielabgabe „*vor der Beschlagnahme 2015 [...] durch die Partnerfirma Carmen Video abgeführt [wurde]*“.

- Die Feststellung, dass eine gültige Festsetzung von Glücksspielabgaben der ***Limited1*** nicht vorliegt, ergibt sich aus dem unter Punkt I. dargestellten Verfahrensgang sowie aus dem dort angeführten Erkenntnis des BFG vom 12.6.2025, RV/6100432/2024, mit dem die Abgabenbescheide gem § 201 BAO über die Festsetzung der in Rede stehenden Glücksspielabgaben ersatzlos aufgehoben wurden.
- Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer wusste, dass Ausspielungen mit den in Punkt 1.6 genannten Geräten der Glücksspielabgabepflicht unterliegen, beruht auf dem Umstand, dass der aktenkundigen Aufstellung der von der ***GmbH2*** für das Jahr 2011 selbstberechneten Glücksspielabgaben für die Standorte ***Ort2*** und ***Ort1*** zufolge auch in einem Zeitraum, in welchem der Beschwerdeführer noch selbst unmittelbar für den Betrieb der Lokale verantwortlich war, derartige Geräte an beiden Standorten aufgestellt waren und für diese die Glücksspielabgaben entrichtet wurden sowie auf der Aussage des Beschwerdeführers, dass die betreffenden Glücksspielabgaben vor Jänner 2015 noch von der ***GmbH2*** einbehalten und für die ***Limited1*** abgeführt worden seien (s nochmals die oa Niederschrift vom 6.11.2019; s dazu auch die Feststellungen bei Punkt 1.5).

Die Feststellungen bei **Punkt 1.11** beruhen auf den im britischen Handelsregister sowie im österreichischen Firmenbuch zur ***Limited1*** aufscheinenden Informationen.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.12** beruhen auf der insoweit glaubwürdigen Aussage des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, der auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde und den vom Beschwerdeführer diesbezüglich vorgelegten Unterlagen (Beschluss betreffend die Übertragung der Anteile an der ***Limited1*** vom 22.1.2015; Auszug aus den steuerlichen Unterlagen des Beschwerdeführers betreffend die Verbuchung der Veräußerung der Anteile an der ***Limited1***).

Die Feststellungen bei **Punkt 1.13** beruhen auf einer vom Richter durchgeführten Abfrage (Auskunftsverfahren AJ-WEB) des Beschwerdeführers beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.14** beruhen auf den im Zentralen Melderegister aufscheinenden Informationen sowie (betreffend das Bestehen einer Ehe zwischen Herrn *****DE***** und Frau *****EE*****) auf den in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung abrufbaren Daten.

Ad Punkt 1.15:

- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.i** beruhen auf der Aussage des Herrn *****AB*****, wonach dieser sein Gehalt in bar vom Beschwerdeführer erhalten habe (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des *****AB***** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019) und auf den aktenkundigen Rechnungen an die *****Limited1***** über die Geschäftsführerbezüge, in denen jeweils der Erhalt eines Barbetrages bestätigt wird (Rechnung vom 24.8.2016 über die Geschäftsführerbezüge für die Monate Oktober 2015 bis August 2016; Rechnung vom 31.3.2015 über die Geschäftsführerbezüge für die Monate Jänner 2015 bis März 2015; Rechnung vom 22.12.2016 über die Geschäftsführerbezüge für die Monate September 2016 bis Dezember 2016).
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.ii** beruhen auf den aktenkundigen Belegen der Buchhaltung der *****Limited1***** (an den Beschwerdeführer adressierte Rechnung 011524/1 vom 8.6.2016 der *****Reisebüro1***** betreffend einen Flug nach Berlin/Köln; an den Beschwerdeführer adressierte Rechnung der Austrian Airlines AG vom 5.2.2017 betreffend einen Flug nach London; an „*****Limited1*** ***Bf1*****“ adressierte Rechnung vom 7.1.2016 der *****Reisebüro1***** betreffend einen Flug nach London) und dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde sowie der Aussage des Beschwerdeführers im Rahmen der Beschuldigteneinvernahme des Beschwerdeführers im Finanzstrafverfahren vom 6.11.2019 (s die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 6.11.2019), dass es sich bei den Flugreisen des Beschwerdeführers um Messebesuche gehandelt habe.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.iii** beruhen auf den aktenkundigen Belegen der Buchhaltung der *****Limited1***** betreffend die Messe „*****5*****“. Dass die erwähnten Unterschriften jeweils vom Beschwerdeführer stammen, gründet sich auf einem Abgleich dieser Unterschriften mit der im Firmenbuch zu FN *****3***** abrufbaren Musterzeichnung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer vom 13.6.2012.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.iv** gründen sich auf den im Internet abrufbaren Artikel der Zeitung „*****41*****“ vom *****DatumStreitjahr*****.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.v** beruhen auf dem aktenkundigen Schreiben des *****Fußballverein1***** vom 15.5.2015, das an „*****Limited1*****. Z.H. Herrn *****Bf1*****“ adressiert ist und in welchem der Beschwerdeführer einleitend persönlich angesprochen wird und diesem für den Erwerb eines „Premium-Pakets“ durch „sein Unternehmen“ gedankt wird, welches der *****Limited1***** die Gewinnchance bei einer Verlosung, deren Gewinner Trikotsponsor des Vereins für die Saison 2015/2016 werde,

verschaffe. Zudem werde das Unternehmen bereits vor der Verlosung auf den Tafeln im Stadion sowie auf der Homepage des Vereins als Teilnehmer ausgewiesen.

- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.vi** gründen sich auf die aktenkundige Honorarnote des Rechtsanwalts Dr. ***Vorname*** vom 9.6.2015 aus der Buchhaltung der ***Limited1***.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.vii** gründen sich auf das aktenkundige Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei ***40*** vom 28.8.2017.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.viii** gründen sich auf die aktenkundige Rechnung der ***Mobilfunkanbieter1*** vom 28.12.2018 aus der Buchhaltung der ***Limited1***. Dass es sich um von der ***Limited1*** genutzte Rufnummern handelte, ergibt sich zudem aus dem vom Beschwerdeführer unterfertigten Auftragsformular über die Zurverfügungstellung von Infrastruktur für den Betrieb eines Messestandes auf der „***5***“ (siehe Punkt 1.15.iii), in dem der Beschwerdeführer eine dieser Nummern als geschäftliche Telefonnummer der ***Limited1*** angab.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.ix** gründen sich auf die ebendort angeführten aktenkundigen Ausgangsrechnungen aus der Buchhaltung der ***Limited1***. Dass die Unterschriften auf diesen Rechnungen jeweils vom Beschwerdeführer stammen, gründet sich auf einem Abgleich dieser Unterschriften mit der im Firmenbuch zu FN ***3*** abrufbaren Musterzeichnung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer vom 13.6.2012.
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.x** gründen sich auf die von der Finanzpolizei mit dem Beschwerdeführer am 16.1.2015 am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1***, aufgenommene aktenkundige Niederschrift über die Aussage des Beschwerdeführers als Auskunftsperson.
- Die Feststellungen bei den Punkten **1.15.xi**, **1.15.xii** und **1.15.xiii** beruhen auf der Zeugenaussage von Herrn ***EF*** vom 14.11.2019 (s die aktenkundige Niederschrift des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel über die Vernehmung des Zeugen ***EF*** vom 14.11.2019), die glaubwürdig, nachvollziehbar und schlüssig ist und weder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit der Aktenlage im Widerspruch steht. Das Vorbringen des Beschwerdeführers (Beschwerdeschriftsatz S 23), der betreffende Zeuge sei unglaubwürdig, *„zumal dieser nach Wissensstand des Beschwerdeführers von Suchtgift abhängig sein dürfte“*, geht – ebenso wie das übrige Vorbringen betreffend die Glaubwürdigkeit dieses Zeugen – über eine bloße Behauptung nicht hinaus, die weder durch diese Behauptung stützende Beweisanträge noch durch diesbezügliche Anhaltspunkte im Akt erhärtet wird, sodass sich dieses Vorbringen als unsubstantiierte Schutzbehauptung erweist. Auch die Aussage der vom Beschwerdeführer stellig gemachten Zeugin ***CD*** (s die über die Zeugenvernehmung aufgenommene Niederschrift vom 25.8.2025), Herr ***EF*** sei *„nicht ernst zu nehmen“*, dieser sei *„immer sehr böse und hat Suchtmittel konsumiert“* und habe *„den Beschwerdeführer nicht so gerne mögen“* geht über bloße

Behauptungen nicht hinaus und lässt eine für eine glaubwürdige Aussage hinreichende Konkretisierung vermissen. Zudem erhellen diese Behauptungen nicht, weshalb Herr ***EF*** bei seiner Aussage gelogen haben sollte (s zur Glaubwürdigkeit der betreffende Zeugin auch die Ausführungen im Folgenden auf S 31 f).

- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.xiv** beruhen auf der Zeugenaussage von Frau ***HI*** vom 5.12.2019 (s die aktenkundige Niederschrift des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel über die Vernehmung der Zeugin ***HI*** vom 5.12.2019), die glaubwürdig, nachvollziehbar und schlüssig ist und weder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit der Aktenlage im Widerspruch steht. Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die betreffende Zeugin habe entgegen ihrer Aussage mehrfach Kontakt zu Herrn ***AB*** gehabt und sei ihre Aussage auf eine geistige Beeinträchtigung zurückzuführen, geht diese über bloße Behauptungen nicht hinaus und lässt eine für eine glaubwürdige Aussage hinreichende Konkretisierung vermissen.
- Die Feststellung bei Punkt **1.15.xv**, dass der Beschwerdeführer die Kassenladen der von der ***Limited1*** betriebenen Geräte entleerte, beruht auf der Zeugenaussage von Herrn ***EF*** vom 14.11.2019 (s die aktenkundige Niederschrift des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel über die Vernehmung des Zeugen ***EF*** vom 14.11.2019), die glaubwürdig, nachvollziehbar und schlüssig ist und weder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit der Aktenlage im Widerspruch steht. Das Vorbringen des Beschwerdeführers (Beschwerdeschriftsatz S 23), der betreffende Zeuge sei unglaublich, *„zumal dieser nach Wissensstand des Beschwerdeführers von Suchtgift abhängig sein dürfte“*, geht – ebenso wie das übrige Vorbringen betreffend die Glaubwürdigkeit dieses Zeugen – über eine bloße Behauptung nicht hinaus, die weder durch diese Behauptung stützende Beweisanträge noch durch diesbezügliche Anhaltspunkte im Akt erhärtet wird, sodass sich dieses Vorbringen als unsubstantiierte Schutzbehauptung erweist. Auch die Aussage der vom Beschwerdeführer stellig gemachten Zeugin ***CD*** (s die über die Zeugenvernehmung aufgenommene Niederschrift vom 25.8.2025), Herr ***EF*** sei *„nicht ernst zu nehmen“*, dieser sei *„immer sehr böse und hat Suchtmittel konsumiert“* und habe *„den Beschwerdeführer nicht so gerne mögen“* geht über bloße Behauptungen nicht hinaus und lässt eine für eine glaubwürdige Aussage hinreichende Konkretisierung vermissen. Zudem erhellen diese Behauptungen nicht, weshalb Herr ***EF*** bei seiner Aussage gelogen haben sollte (s zur Glaubwürdigkeit der betreffende Zeugin auch die Ausführungen im Folgenden auf S 31 f).
- Die Feststellungen bei Punkt **1.15.xv**, dass der Beschwerdeführer dafür verantwortlich war, welche Beträge in den der Buchhaltung zugrunde gelegten aktenkundigen Aufzeichnungen erfasst wurden, und bei **1.15.xvi**, dass die steuerlich relevanten Unterlagen der ***Limited1*** auf Verantwortung des Beschwerdeführers an die steuerliche Vertretung der ***Limited1*** übermittelt wurden, ist daraus abzuleiten, dass der Beschwerdeführer einerseits die Entleerung der Kassenladen vornahm und

andererseits durch den Beschwerdeführer oder seine Ehefrau die Weiterleitung der steuerlich relevanten Unterlagen der ***Limited1*** an die steuerliche Vertretung der ***Limited1*** erfolgte (s Punkt 1.15.xvi), sodass die getroffene Feststellung im Lichte der nachstehenden Erwägungen aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl zB VwGH 22. 12. 2004, 2002/15/0142; 20. 10. 1999, 94/13/0027). Dass die Auswertungen – wie vom Beschwerdeführer in der Beschwerde (S 21) behauptet – vom „Geschäftsführer“, dh von Herrn ***AB*** persönlich vorgenommen und kontrolliert worden wären, ist aus den im Folgenden auszuführenden Erwägungen, wobei insbesondere darauf zu verweisen ist, dass Herrn ***AB*** mangels regelmäßiger Anwesenheit vor Ort faktisch gar nicht die Möglichkeit hierzu hatte und keinerlei E-Mail Korrespondenz mit Herrn ***AB*** stattfand, nicht glaubhaft.

- Die Feststellung bei Punkt **1.15.xvi**, dass entweder der Beschwerdeführer oder die Ehefrau des Beschwerdeführers die steuerlich relevanten Unterlagen der ***Limited1*** an die steuerliche Vertretung der ***Limited1*** übermittelten, beruht auf der aktenkundigen E-Mail von ***Steuerberater1***, ***SteuerberatungsGmbH1*** vom 5.7.2018 an ein Organ der Finanzpolizei betreffend Behördenanfrage ***Limited1***.

Die Feststellung, dass Herr ***AB*** der deutschen Sprache nicht mächtig ist, gründet sich auf die diesbezügliche Feststellung durch die belangte Behörde (Bericht über das Ergebnis der bei der ***Limited1*** durchgeführten Außenprüfung vom 19.4.2021 unter der Überschrift „Beschuldigteneinvernahme nach Finanzstrafgesetz ***AB*** am 28.11.2019“) und den zu dieser Feststellung erfolgten Ausführungen in der Beschwerde, denen zufolge die Kommunikation mit Herrn ***AB*** in englischer Sprache oder mit Hilfe eines Dolmetschers erfolgt sei.

Die Feststellung, dass Herr ***AB*** als Strohmann für den Beschwerdeführer fungierte, sich vorwiegend im Ausland (Bosnien und Herzegowina) aufhielt und nur in Abständen von mehreren Monaten für jeweils einen Tag zur österreichischen Niederlassung der ***Limited1*** reiste sowie dass der Beschwerdeführer die ***Limited1*** im Streitzeitraum regelmäßig nach außen vertrat und auch intern die Geschäfte der ***Limited1*** führte, beruht auf einer Gesamtschau der bei den Punkten 1.15.i ff angeführten Indizien in Verbindung mit folgenden Erwägungen:

Der Beschwerdeführer gab im bisherigen Verfahren mehrfach an (nur) als „Kellner“ (s die aktenkundige Niederschrift über die Beschuldigteneinvernahme des Beschwerdeführers im Finanzstrafverfahren vom 6.11.2019) bzw als „Kellner/Kundenbetreuer“ tätig zu sein (s das aktenkundige Schreiben des Beschwerdeführer an das BFG vom 29.7.2015 sowie die

betreffenden Ausführungen in der gegenständlichen Beschwerde) und lediglich auf mündliche Anweisung des handelsrechtlichen Geschäftsführers gehandelt zu haben (s die Ausführungen in der gegenständlichen Beschwerde). Dem ist jedoch zunächst entgegenzuhalten, dass die bei den Punkten 1.15.i ff festgestellten Vertretungshandlungen des Beschwerdeführers sich nicht mit dem typischen Berufsbild eines Kellners/Kundenbetreuers vereinbaren lassen. Als lebensfremd erscheint in diesem Zusammenhang zudem, dass ein Geschäftsführer einem Mitarbeiter, der als Kellner/Kundenbetreuer beschäftigt wird, Weisungen zur Verrichtung derartiger Tätigkeiten ausschließlich mündlich und diesem insbesondere keine schriftliche(n) Vollmachte(n) erteile und über etwaige Weisungen/Bevollmächtigungen auch keinerlei E-Mail-Korrespondenz geführt werde. Dies umso mehr, als sich Herr ***AB*** kaum vor Ort aufhielt (s dazu noch im Folgenden).

Wenn der Beschwerdeführer (Beschwerdeschriftsatz S 20) sowie Herr ***AB*** (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des ***AB*** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019) übereinstimmend behaupten, dass Herr ***AB*** zur Wahrnehmung seiner Geschäftsführungsagenden ca 2 bis 3 mal monatlich (für jeweils einen Tag) im Betrieb anwesend gewesen sei, ist dies nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichts aus nachstehenden Gründen nicht glaubhaft:

- Herr ***AB*** erhielt für seine Tätigkeit einen monatlichen Geschäftsführerbezug von 500,00 Euro (s Punkt 1.15.i). Aus den aktenkundigen Jahresabschlüssen der ***Limited1*** (GuV 6. Personalaufwand lit b. Gehälter) lässt sich ableiten, dass Herrn ***AB*** von der ***Limited1*** keine Reisekosten ersetzt wurden. Die (einfache) Fahrtstrecke vom Wohnort des Herrn ***AB*** (***Adresse4-Bosnien***) zur österreichischen Zweigniederlassung der ***Limited1*** (***Straße2***, ***PLZ2***, ***Ort2***) beläuft sich dem Routenplaner „google.maps“ zufolge auf mindestens 778 km. Demnach hätte Herr ***AB*** im Monat durchschnittlich eine Fahrtstrecke von 3.890 km zurücklegen müssen und hätte der Geschäftsführerbezug (bei weitem) nicht einmal die für eine derartige Fahrtstrecke nach der allgemeinen Lebenserfahrung anfallenden Reiskosten abgedeckt (schätzt man die Reisekosten mit dem für den Streitzeitraum geltenden amtlichen Kilometergeldsatz, ergäben sich monatliche Reisekosten iHv 1.633,80 Euro). Unter Berücksichtigung dieser Aspekte erscheinen die gegenständlichen Behauptungen des Beschwerdeführers und des Herrn ***AB*** als nicht glaubwürdig. Hinzukommt, dass Herr ***AB*** behauptete, meistens nur einen Tag anwesend gewesen zu sein und nur manchmal übernachtet zu haben (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des ***AB*** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019). Berücksichtigt man, dass Herr ***AB*** für Hin- und Rückfahrt am selben Tag in Summe eine Strecke von 1.556 km hätte zurücklegen müssen, erscheinen die gegenständliche Aussagen neben der Berücksichtigung der bereits ausgeführten wirtschaftlichen Aspekte auch insofern als nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung

vereinbar und sind diese folglich nicht glaubwürdig (anzumerken ist, dass sich der nächstgelegene Flughafen in Sarajevo dem Routenplaner „google.maps“ zufolge ca 3 Stunden Autofahrt bzw 160 km vom Wohnort des Herrn ***AB*** entfernt befindet, sodass sich auch bei einer teilweisen Zurücklegung der Distanz mit dem Flugzeug keine wesentliche Zeitersparnis ergäbe).

- Den aktenkundigen Rechnungen an die ***Limited1*** über den Geschäftsführerbezug des Herrn ***AB***, der diesem laut eigener Aussage vom Beschwerdeführer in bar ausbezahlt wurde (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des ***AB*** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019), erhielt Herr ***AB*** sein Geschäftsführergehalt zum Teil erst Monate nach Ablauf der betreffenden Bezugszeiträume. So erhielt er etwa laut aktenkundiger Rechnung vom 24.8.2016 seine Geschäftsführerbezüge für die Monate Oktober 2015 bis August 2016 erst am 25.8.2016. Die Geschäftsführerbezüge für die Monate Jänner 2015 bis März 2015 erhielt Herr ***AB*** laut aktenkundiger Rechnung vom 31.3.2015 am 31.3.2015. Die Geschäftsführerbezüge für die Monate September 2016 bis Dezember 2016 erhielt Herr ***AB*** laut aktenkundiger Rechnung vom 22.12.2016 am 23.12.2016. Dass die somit zum Teil beträchtlichen Stundungen hinsichtlich der Auszahlung der Geschäftsführerbezüge der Aussage von Herrn ***AB*** zufolge dadurch erklärbar wären, dass Herr ***AB*** den Beschwerdeführer bei seinen Aufenthalten vor Ort nicht immer getroffen hätte, erscheint angesichts der Behauptung einer Tätigkeit für denselben Arbeitgeber und der geringen Distanz des Wohnorts des Beschwerdeführers zu den von der ***Limited1*** betriebenen Standorten (dem Routenplaner „google.maps“ zufolge 18,9 km zum Standort ***PLZ2*** ***Ort2***, ***Straße2*** und weniger als 1 km zum Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1***) als nicht glaubhaft, hätte eine wirtschaftlich denkende Person angesichts der behauptetermaßen zurückgelegten Wegstrecke vom Wohn- zum Beschäftigungsort von 778 km (einfache Fahrtstrecke) doch entweder in regelmäßigen Abständen vorab einen Termin mit dem Beschwerdeführer vereinbart oder hätte sie den Beschwerdeführer in Anbetracht der örtlichen Nähe des Wohnsitzes des Beschwerdeführers zum Beschäftigungsort zumindest an dessen Wohnsitz aufgesucht, um nicht eine monatelange Stundung fälliger Gehaltszahlungen hinnehmen zu müssen.
- Hinzukommt, dass Herr ***AB*** laut eigener Aussage das Geschäftsführergehalt auch nicht in jedem Fall beim Beschwerdeführer abholte, sondern dieses zum Teil auch von Herrn ***DE***, bei dem es sich um einen Cousin von Herrn Herr ***AB*** handelt, nach Bosnien mitgebracht worden sei (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des ***AB*** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019), was ebenfalls dafür spricht, dass Herr ***AB***

äußerst selten vor Ort war, hätte der Beschwerdeführer doch auch im Falle einer Anwesenheit von Herrn ***AB*** vor Ort bei gleichzeitiger Abwesenheit seiner selbst durch rechtzeitige Vorkehrungen die Aushändigung der Geschäftsführerbezüge Herrn ***DE*** überlassen können.

- Frau ***BC***, eine Mitarbeiterin der ***Limited1*** gab am 4.7.2018 im Rahmen einer Einvernahme als Auskunftsperson (s die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 4.7.2018) gegenüber Organen der Finanzpolizei an, Herrn ***AB*** in den Jahren ihrer Beschäftigung bei der ***Limited1*** (Anm: der durchgeführten Abfrage [Auskunftsverfahren AJ-WEB] beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung war Frau ***BC*** für folgende Zeiträume als Arbeiterin bzw als geringfügig beschäftigte Arbeiterin der ***Limited1*** bei der österreichischen Sozialversicherung gemeldet: ***42***2014 - ***9***2015 [Arbeiterin]; ***16***2015 - ***43***2017 [Arbeiterin]; ***44***2017 - ***22***2018 [geringfügig beschäftigte Arbeiterin]) insgesamt nur zweimal gesehen zu haben. Zudem ist auf das aktenkundige E-Mail von ***Steuerberater1***, ***SteuerberatungsGmbH1*** vom 5.7.2018 an ein Organ der Finanzpolizei betreffend Behördenanfrage ***Limited1***, in welchem unter anderem ausgeführt wird, dass sich Herr ***AB*** meist im Ausland befinde, und auf die im Zentralen Melderegister aufscheinenden Informationen betreffend den Wohnsitz von Herrn ***AB*** (s Punkt 1.14) und die im britischen Handelsregister und im österreichischen Firmenbuch eingetragene Korrespondenzadresse von Herrn ***AB*** (s Punkt 1.11) zu verweisen.

Die obigen Ausführungen verdeutlichen zudem die Funktion von Herrn ***AB*** als Strohmann des Beschwerdeführers, wäre es doch für einen tatsächlich die Geschäftsführung ausübenden Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft in hohem Maße unüblich, sich sein Geschäftsführergehalt von einem bei dieser Kapitalgesellschaft als Kellner/Kundenbetreuer beschäftigten Mitarbeiter in bar auszahlen zu lassen und bei einer Abwesenheit dieses einen Mitarbeiters über mehrere Monate hinweg eine Stundung des Geschäftsführergehalts hinzunehmen.

Hinzu kommt, dass Herr ***AB*** im Zuge seiner erstmaligen Einvernahme durch Organe der belangten Behörde (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des ***AB*** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019) keine konkreten Angaben zu Art und Umfang seiner Geschäftsführertätigkeit machte, sondern die Frage nach der Beschreibung seiner Tätigkeit mit einer wenig aussagekräftigen allgemein gehaltenen Floskel beantwortete, wonach es seine Aufgabe gewesen sei, die Firma im Einklang mit den Gesetzen zu führen. Dazu hätten finanzielle Belange, Dokumentation, Personal und sonstige Tätigkeiten, die ein Geschäftsführer zu erbringen hat, gehört. Wenn der Beschwerdeführer diesbezüglich vorbringt, Kontakte zu Behörden wie Gemeinde oder Gebietskrankenkasse habe meist Herr ***AB*** gepflegt, lässt

auch dieses Vorbringen eine für eine glaubwürdige Aussage hinreichende Konkretisierung vermissen, zumal der Beschwerdeführer auch explizit danach gefragt worden war, in welcher Form dies erfolgte, was vom Beschwerdeführer nicht beantwortet wurde (s die aktenkundige Niederschrift über die Beschuldigteneinvernahme des Beschwerdeführers im Finanzstrafverfahren vom 6.11.2019). In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass Amtssprache gem Art 8 B-VG deutsch ist und Herr ***AB*** der deutschen Sprache nicht mächtig ist, sodass die Frage nach der Art und Weise des behaupteten Behördenkontakts umso bedeutsamer erscheint.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dass es einen Dienstplan gegeben habe, dass bei Vertretungen Herr ***AB*** verständigt worden sei und dass Abwesenheiten (Urlaub, Krankheit) von Herrn ***AB*** geregelt worden seien, so ist dies nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichts aus nachstehenden Gründen nicht glaubhaft: Im Streitzeitraum waren von der ***Limited1*** bei der österreichischen Sozialversicherung in Summe 26 Dienstnehmer gemeldet, wovon 9 für ihren gesamten Beschäftigungszeitraum als geringfügig beschäftigte ArbeiterInnen gemeldet waren; weitere 9 Dienstnehmer waren zumindest für einen Teil ihres Beschäftigungszeitraumes als geringfügig beschäftigte ArbeiterInnen gemeldet (s die beiden durchgeführten Abfragen [AJ-WEB Dienstnehmerauskünfte] beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung). Obwohl somit weit mehr als die Hälfte der Dienstnehmer der ***Limited1*** zumindest zeitweise bloß geringfügig beschäftigte ArbeiterInnen waren, antwortete Herr ***AB*** im Zuge seiner Einvernahme als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren (s die aktenkundige von der belangten Behörde aufgenommene Niederschrift über die Einvernahme des ***AB*** als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren vom 28.11.2019) auf die Frage, wie die Einteilung der Arbeitszeiten und Abwesenheiten des Personals erfolgt sei, dass alle Vollzeitbeschäftigte gewesen seien und 40 Stunden pro Woche gearbeitet hätten. Auf die Frage nach den Namen des Personals konnte Herr ***AB*** lediglich Herrn ***DE***, bei dem es sich den Angaben von Herrn ***AB*** zufolge um seinen Cousin handelt, mit vollem Namen nennen. Darüber hinaus nannte er lediglich die Namen ***VornameBf1***, ***Vorname2***, ***Vorname3*** und ***Vorname4***, wobei ihm die Nachnamen der beiden Letztgenannten ausdrücklich unbekannt seien. Vor diesem Hintergrund ist auszuschließen, dass der Dienstplan tatsächlich von Herrn ***AB*** erstellt wurde und dass urlaubs- oder krankheitsbedingte Abwesenheiten des Personals tatsächlich von Herrn ***AB*** geregelt wurden. Auch Frau ***BC***, eine Mitarbeiterin der ***Limited1*** gab am 4.7.2018 im Rahmen einer Einvernahme als Auskunftsperson (s die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 4.7.2018) gegenüber Organen der Finanzpolizei an, dass Urlaube nicht mit Herrn ***AB***, sondern nur mit den Kolleginnen und Kollegen abgesprochen würden. Diese Aussage steht im Einklang mit den obigen Schlussfolgerungen des erkennenden Verwaltungsgerichts und steht im Widerspruch zur diesbezüglichen Aussage des Beschwerdeführers, dem in diesem Zusammenhang angesichts des ihm zukommenden Interesses an der Verschleierung der

tatsächlichen Gegebenheiten im Vergleich zu Frau ***BC*** die geringere Glaubwürdigkeit beizumessen ist.

Wenn Herr ***AB*** im Rahmen seiner aktenkundigen „eidesstattlichen Erklärung“ vom 15.8.2025 angibt, er habe die „vollständige Geschäftsführung übernommen“, sei der Beschwerdeführer nicht befugt gewesen, ihn gegenüber Lieferanten, Mitarbeitern, Kunden oder anderen Geschäftspartnern zu vertreten und habe der Beschwerdeführer dies nie getan, so widerspricht dies insbesondere den bei den Punkten 1.15.ii, 1.15.iii, 1.15.iv, 1.15.v, 1.15.ix, 1.15.x und 1.15.xiv getroffenen Feststellungen, die sich größtenteils unzweifelhaft aus der Aktenlage ergeben.

Als weiteres Indiz für die tatsächliche Führung der Geschäfte der ***Limited1*** durch den Beschwerdeführer ist die Wahrnehmung des Beschwerdeführers als „Verantwortlicher“ durch diverse Zeugen anzuführen:

- So gab etwa Herr ***FG*** auf die Frage nach dem „Verantwortlichen des Lokals“ an, er kenne nur den Namen ***VornameBf1*** (s das aktenkundige Protokoll des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde über die Zeugeneinvernahme gem § 161 StPO des ***FG*** vom 12.9.2018).
- Herr ***GH*** gab im September 2018 an, der Verantwortliche sei früher (vor ca 1,5 Jahren [Anm: somit ca im 2. Quartal 2017]) ein gewisser „***VornameBf1***“ gewesen, wobei der Zeuge anmerkte, nicht sicher zu sein, ob er es immer noch sei, oder ein gewisser „***VornameDE***“ (s das aktenkundige Protokoll des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde über die Zeugeneinvernahme gem § 161 StPO des ***GH*** vom 12.9.2018).
- Herr ***EF*** gab auf die Frage nach dem verantwortlichen Betreiber des Lokals (Anm: am Standort ***PLZ2***, ***Ort2***, ***Straße2***) insbesondere ab dem Jahr 2015 an, dass dies „definitiv der Beschwerdeführer“ sei. Dieser habe sich aber immer wechselnder Personen, die zum Teil im Ausland wohnen oder ehemalige Angestellte des Beschwerdeführer waren – zB Herr ***NachnameDE*** – „bedient“ (s die aktenkundige Niederschrift des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel über die Vernehmung des Zeugen ***EF*** vom 14.11.2019).
- Frau ***HI*** gab auf die Frage nach der Wahrnehmung nach tatsächlichen Machthaber der ***Limited1*** an, dass dies der Beschwerdeführer sei, da sämtliche Vereinbarungen (Anm: betreffend die Anmietung des Gebäudes ***PLZ2***, ***Ort2***, ***Straße2*** durch die ***Limited1***) mit dem Beschwerdeführer abgesprochen worden seien und dieser in allen Belangen ihre Kontaktperson sei (s die aktenkundige Niederschrift des FA für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel über die Vernehmung der Zeugin ***HI*** vom 5.12.2019).

Demgegenüber gab zwar bspw Frau ***CD***, eine Mitarbeiterin der ***Limited1***, am 4.7.2018 im Rahmen einer Einvernahme als Auskunftsperson (s die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 4.7.2018) gegenüber Organen der Finanzpolizei an, dass Herr ***AB*** der Geschäftsführer bzw ihr „Chef“ sei und dass sie diesen kenne und von ihm eingestellt worden sei; allerdings gab Frau ***CD*** auch an, Anweisungen erhalten zu haben, wie sie sich im Falle behördlicher Kontrollen zu verhalten habe. Insbesondere gab sie an, dass sie laut Anweisung auf den Anwalt Herrn ***4*** verweisen sollte. Zudem gab sie an, den behördlichen Kontrollorganen die äußere Tür nicht geöffnet zu haben, weil sie eine entsprechende Anweisung habe, nur Leuten zu öffnen, welche sie kenne. Bei jeglichen Fragen zu den im Lokal vorgefundenen 8 Walzenspielgeräten (zB zur Funktionsweise), gab Frau ***CD*** stets an, darüber nichts zu wissen. Zum Zeitpunkt der Befragung war Frau ***CD*** allerdings – entgegen ihrer diesbezüglichen Angabe im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, der zufolge sie nur in den Jahren 2017 und 2018 bei der ***Limited1*** beschäftigt gewesen sei – bereits seit mehreren Jahren bei der ***Limited1*** beschäftigt. Diesbezüglich ist auf die durchgeführten Abfrage (Auskunftsverfahren AJ-WEB) beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung zu verweisen, der zufolge Frau ***CD*** für folgende Zeiträume als Arbeiterin bzw als geringfügig beschäftigte Arbeiterin der ***Limited1*** bei der österreichischen Sozialversicherung gemeldet war: ***21***2015 bis ***45***2016 (Arbeiterin); ***42***2016 bis ***46***2017 (geringfügig beschäftigte Arbeiterin); ***47***2017 bis ***42***2017 (Arbeiterin); ab ***48***2017 (geringfügig beschäftigte Arbeiterin). Auch war Frau ***CD*** bereits bei der zuvor am 22.3.2017 am selben Standort durchgeführten GSpG-Kontrolle durch die Finanzpolizei anwesend und refundierte Frau ***CD*** den Organen der Finanzpolizei die von diesen für Testspiele an den Walzenspielgeräten bezahlten Einsätze (s die aktenkundige Niederschrift vom 22.3.2017 über die Einvernahme von Frau ***JK*** als Auskunftsperson). Dass Frau ***CD*** selbst nach mehrjähriger Tätigkeit für die ***Limited1***, aufgrund derer sie sich in dem von der ***Limited1*** betriebenen Lokal aufgehalten hatte, insbesondere zur Funktionsweise der von der ***Limited1*** in diesem Lokal betriebenen Geräte keinerlei Wahrnehmungen haben sollte, ist nicht glaubhaft. Da sie insbesondere betreffend ihre Wahrnehmungen zu den Walzenspielgeräten sowie zur Dauer ihrer Beschäftigung bei der ***Limited1*** nicht die Wahrheit sagte, ist davon auszugehen, dass sowohl ihre im Zuge der Einvernahme durch Organe der Finanzpolizei als auch im Zuge ihrer Einvernahme als Zeugin im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, für welche Frau ***CD*** vom Beschwerdeführer stellig gemacht wurde, erfolgten Aussagen betreffend Herrn ***AB*** und dessen Tätigkeit nicht der Wahrheit entsprachen und sie auch diesbezüglich nur solche Aussagen machte, bei denen sie dem Grunde nach und hinsichtlich des Inhalts der Aussagen instruiert worden war.

Auch Frau ***BC***, eine weitere Mitarbeiterin der ***Limited1***, gab am 4.7.2018 im Rahmen einer Einvernahme als Auskunftsperson (s die darüber aufgenommene aktenkundige

Niederschrift vom 4.7.2018) gegenüber Organen der Finanzpolizei an, dass Herr ***AB*** ihr „Chef“ sei. Allerdings gab Frau ***BC*** ua auch an,

- Herrn ***AB*** in den Jahren ihrer Beschäftigung bei der ***Limited1*** (Anm: der durchgeführten Abfrage [Auskunftsverfahren AJ-WEB] beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung war Frau ***BC*** für folgende Zeiträume als Arbeiterin bzw als geringfügig beschäftigte Arbeiterin der ***Limited1*** bei der österreichischen Sozialversicherung gemeldet: ***42***2014 - ***9***2015 [Arbeiterin]; ***16***2015 - ***43***2017 [Arbeiterin]; ***44***2017 - ***22***2018 [geringfügig beschäftigte Arbeiterin]) insgesamt nur zweimal gesehen zu haben;
- dass Urlaube nicht mit Herrn ***AB***, sondern nur mit den Kolleginnen und Kollegen abgesprochen würden;
- es niemanden gebe, der ihr Arbeitsanweisungen gibt,
- sie keine Telefonnummer von Herrn ***AB***, der in Bosnien wohne, habe und
- diverse Anliegen – wie zB die Herabsetzung der Arbeitsstunden aufgrund der Geburt ihres Kindes – mit E-Mail an die Adresse ***E-Mail-Adresse1*** kommuniziert habe.

Die E-Mail-Adresse ***E-Mail-Adresse1*** wurde vom Beschwerdeführer im Auftragsformular über die Zurverfügungstellung von Infrastruktur für den Betrieb eines Messestandes der ***Limited1*** auf der Messe „***5***“ als Kontaktadresse angegeben (s die aktenkundigen Belege der Buchhaltung der ***Limited1*** betreffend die Messe „***5***“; s dazu auch oben Punkt 1.15.iii). Es ist daher davon auszugehen, dass auf diese E-Mail-Adresse insbesondere auch der Beschwerdeführer Zugriff hatte. Betreffend den Dienstplan der MitarbeiterInnen äußerte Frau ***BC*** lediglich die Mutmaßung, dass dieser von Herrn ***AB*** geschrieben werde. Dass dies tatsächlich der Fall gewesen ist, ist angesichts des Umstandes, dass Herrn ***AB*** weder das Beschäftigungsausmaß noch die Namen der MitarbeiterInnen (vollständig) bekannt waren (s oben), allerdings auszuschließen. Aus den Angaben von Frau ***BC*** lassen sich somit keinerlei Anhaltspunkte für eine tatsächlich von Herrn ***AB*** entfaltete Geschäftsführungstätigkeit ableiten.

Zusammenfassend lässt sich vor dem Hintergrund obiger Ausführungen festhalten, dass sich sowohl das Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend das Beweisthema der tatsächlichen Führung der Geschäfte der ***Limited1*** als auch die diesbezüglichen Aussagen von Herrn ***AB*** in unsubstantiierten Schutzbehauptungen erschöpfen und sowohl der Beschwerdeführer als auch Herr ***AB*** aufgrund der festgestellten Widersprüche in ihren Aussagen nicht glaubwürdig sind.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.16** beruhen auf den gleichlautenden Feststellungen der belangten Behörde (Beschwerdevorentscheidungen vom 15.4.2024 sowie Bericht über das Ergebnis der bei der ***Limited1*** durchgeführten Außenprüfung vom 19.4.2021 unter der

Überschrift „Prüfungsverfahren“), denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können.

Die Feststellungen bei **Punkt 1.17** betreffend die Beantragung der Löschung der ***Limited1*** und die Eintragung der Löschung derselben im britischen Handelsregister beruhen auf den im britischen Handelsregister zur ***Limited1*** aufscheinenden Informationen. Die Feststellungen betreffend die rechtlichen Folgen der Löschung nach der Maßgabe des britischen Gesellschaftsrechts beruhen auf dem Fachartikel *Bachner/Schacherreiter*, Das rechtliche Schicksal einer Limited nach der Löschung im Heimatregister, GES 2006, 295 sowie dem Schreiben des dBMF vom 6.1.2014, IV C 2 - S 2701/10/10002, BStBl I 2014, 111.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 59 Abs 3 GSpG in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung BGBl I 2011/76 haben die Abgabenschuldner die Glücksspielabgaben selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten.

Für Fälle, in denen der Abgabenschuldner keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist, sieht § 201 Abs 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid vor.

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde bzw das Verwaltungsgericht daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung an diesen Abgabenbescheid zu halten. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung hingegen kein Abgabenbescheid voran, so ist das Bestehen der Abgabenschuld und dessen Höhe als Vorfrage (§ 116 BAO) im Haftungsverfahren zu entscheiden (vgl VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073; 28.6.2012, 2009/16/0075, mwN).

Somit hat das erkennende Verwaltungsgericht im gegenständlichen Beschwerdefall, der die Haftung des Beschwerdeführers für von einer anderen Person geschuldete Glücksspielabgaben betrifft, vor dem Hintergrund, dass zu diesen Glücksspielabgaben kein gültiger Bescheid gem § 201 BAO vorliegt (s dazu das Erkenntnis des BFG vom 12.6.2025, RV/6100432/2024), zunächst über den Abgabeananspruch zu entscheiden (vgl nochmals VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

3.1.1. Bestehen der Abgabenschuld

Gemäß § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO gilt allerdings nur, wenn keine spezielleren Regelungen den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanpruchs bestimmen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 4 BAO Rz 4).

Die im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmungen des GSpG haben folgenden auszugsweisen Wortlaut (samt Überschriften):

„Glücksspiele

§ 1. (1) Ein Glücksspiel im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.

...

Ausspielungen

§ 2. (1) Ausspielungen sind Glücksspiele,

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

(2) Unternehmer ist, wer selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausübt, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein.

Wenn von unterschiedlichen Personen in Absprache miteinander Teilleistungen zur Durchführung von Glücksspielen mit vermögenswerten Leistungen im Sinne der Z 2 und 3 des Abs. 1 an einem Ort angeboten werden, so liegt auch dann Unternehmereigenschaft aller an der Durchführung des Glücksspiels unmittelbar beteiligten Personen vor, wenn bei einzelnen von ihnen die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt oder sie an der Veranstaltung, Organisation oder dem Angebot des Glücksspiels nur beteiligt sind.

(3) Eine Ausspielung mit Glücksspielautomaten liegt vor, wenn die Entscheidung über das Spielergebnis nicht zentralseitig, sondern durch eine mechanische oder elektronische Vorrichtung im Glücksspielautomaten selbst erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, durch Verordnung bau- und spieltechnische Merkmale von Glücksspielautomaten näher zu regeln sowie Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten festzulegen.

Glücksspielautomaten gemäß § 5 sind verpflichtend an die Bundesrechenzentrum GmbH elektronisch anzubinden. Der Bundesminister für Finanzen kann im Wege einer Verordnung den Zeitpunkt dieser Anbindung festlegen. Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen zu den Details der elektronischen Anbindung und den zu übermittelnden Datensätzen in dieser Verordnung Mindeststandards festsetzen, wobei auch der Zugriff der Behörden auf einzelne Glücksspielautomaten (§ 5) zu regeln ist. Die auf 10 Jahre verteilten Kosten für die Errichtung eines Datenrechenzentrums bei der Bundesrechenzentrum GmbH sowie die Kosten für dessen laufenden Betrieb sind durch die konzessions- und bewilligungserteilenden Behörden den Konzessionären und Bewilligungsinhabern auf Grundlage einer von der

Bundesrechenzentrum GmbH durchzuführenden Abrechnung über die durch die Konzessionäre und Bewilligungsinhaber verursachten Kosten jährlich bescheidmäßig vorzuschreiben und für die Bewilligungsinhaber von Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten (§ 5) dem Bund zu erstatten. Im Rahmen des laufenden Betriebs des Datenrechenzentrums kann der Bundesminister für Finanzen ferner jederzeit eine technische Überprüfung von Glücksspielautomaten, der auf diesen befindlichen Software sowie einer allfälligen zentralen Vernetzung vornehmen oder die Vorlage eines unabhängigen technischen Gutachtens über die Einhaltung der glücksspielrechtlichen Bestimmungen verlangen. Mit der Errichtung des Datenrechenzentrums und der elektronischen Anbindung sind dem Bundesminister für Finanzen Quellcodes oder Referenzprogramme der Spielprogramme der daran anzubindenden Glücksspielautomaten gesondert vorab zu hinterlegen.

(4) Verbotene Ausspielungen sind Ausspielungen, für die eine Konzession oder Bewilligung nach diesem Bundesgesetz nicht erteilt wurde und die nicht vom Glücksspielmonopol des Bundes gemäß § 4 ausgenommen sind.

...

Glücksspielabgaben

§ 57 (1) Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung treten außerhalb des Anwendungsbereiches von § 17 Abs. 2 an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers.

(2) Für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht über Video-Lotterie-Terminals im Sinne des § 12a Abs. 2 durchgeführt werden, beträgt die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen. Besteht eine Abgabepflicht nach § 17 Abs. 3, sind Ausspielungen gemäß § 12a von der Glücksspielabgabe befreit.

(3) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe – vorbehaltlich Abs. 4 – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

(4) Für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals beträgt die Glücksspielabgabe 10 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe), wenn sie – im Falle von Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 oder

– im Falle von Video-Lotterie-Terminals auf Basis einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 durchgeführt werden.

Die Regelung von Zuschlägen der Länder (Gemeinden) zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe bleibt den jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen vorbehalten.

(5) Jahresbruttospieleinnahmen sind die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

(6) Von der Glücksspielabgabe befreit sind

1. Ausspielungen in vom Bundesminister für Finanzen konzessionierten Spielbanken im Sinne des § 21,

2. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten auf Basis einer landesrechtlichen Bewilligung unter Einhaltung der Vorgabe des § 4 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 73/2010,

3. die Ausnahmen aus dem Glücksspielmonopol des § 4 Abs. 3 bis 6.

...

Entstehung und Entrichtung der Abgabenschuld

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

1. in Fällen des § 58 im Zeitpunkt des Zustandekommens des Spielvertrages in Fällen des § 58 Abs. 3 mit Ende des Kalenderjahres der Veröffentlichung des Gewinnspiels;

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei Sofortlotterien entsteht die Abgabenschuld in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Spieleinsätze eingetreten ist. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne.

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

1. bei einer Abgabepflicht gemäß § 57:

– der Konzessionär (§ 17 Abs. 6) oder der Bewilligungsinhaber (§ 5);

– bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand.

2. bei einer Abgabepflicht gemäß § 58 der Vertragspartner des Spielteilnehmers sowie die Veranstalter, die die in § 58 genannten Ausspielungen anbieten oder organisieren.

...

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

...“

Gemäß § 1 Abs 1 GSpG ist ein Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes *„ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt.“*

Der Glücksspielbegriff des § 1 Abs 1 GSpG ist identisch mit dem des Strafgesetzbuches (§ 168 StGB). Für den Begriff Glücksspiel sind zwei Merkmale wesentlich: Es muss sich um ein Spiel, dh einen entgeltlichen Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB handeln und das Ereignis, das über Gewinn und Verlust entscheidet, muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Kein Glücksspiel liegt daher vor, wenn Geschicklichkeit oder Können über den Gewinn oder den Verlust entscheiden (vgl ErläutRV 1067 BlgNR XVII. GP 16).

Vom Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes sind dem Gebührengesetz unterliegende Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG zu unterscheiden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei einer (dem Gebührengesetz unterliegenden) Sportwette darum, dass auf den Ausgang von sportlichen Wettkämpfen gewettet wird, die unabhängig von den Partnern des Wettvertrages stattfinden und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sind, sodass dem Wettenden die Möglichkeit der Einschätzung der Stärke der beteiligten Mannschaften, Sportler – oder bei Hunde- oder Pferderennen – der Tiere offen steht (vgl VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019; 27.4.2012, 2008/17/0175). Bei Sportwetten hängt die Entscheidung über das Spielergebnis nicht vorwiegend vom Zufall ab, weil der Wettende seine Kenntnisse über die Umstände der sportlichen Veranstaltung (zB betreffend Hunderennen die Trainingsverfassung und den gesundheitlichen Zustand der einzelnen Tiere, die Stärken der Hunde bei der zu erwartenden Wetterlage etc) einbringt und diese Kenntnisse in Hinblick auf den Ausgang der jeweiligen sportlichen Ereignisse das Zufallselement überwiegen (vgl zB VwGH 25.9.2012, 2011/17/0299; 16.10.2014, 2013/16/0239; 2.7.2015, Ro 2015/16/0019, sowie VfGH 26.6.2013, B 396/2013).

Eine das Vorliegen einer „Wette“ im Sinne des § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG ausschließende vorwiegende Abhängigkeit vom Zufall im Sinne des § 1 Abs 1 GSpG ist etwa dann gegeben, wenn sich nicht eine berechnete rationale Erwartung über den Spielausgang entwickelt, sondern letztlich nur aufgrund eines Hoffens, einer irrationalen Einstellung, auf dieses oder jenes einzelne Ergebnis des Spieles gesetzt werden kann (vgl Bresich/Klingenbrunner/Posch in

Strejcek/Bresich, Kommentar zum Glücksspielgesetz 1989 § 1 GSpG Rz 5 mwN). Bei der Prüfung des Ausmaßes der Zufallsabhängigkeit eines Spieles ist nicht auf dessen abstrakte Regeln abzustellen, sondern sind ebenso die konkreten Modalitäten und Rahmenbedingungen der Durchführung des Spieles zu berücksichtigen (vgl. *Bresich/Klingenbrunner/Posch* in *Strejcek/Bresich*, Kommentar zum Glücksspielgesetz 1989 § 1 GSpG Rz 8). § 1 Abs 1 GSpG geht somit nicht von einem ausschließlichen oder vorwiegenden Abhängen vom Zufall in mathematisch-statistischem Sinne, sondern von einem normativen Ansatz aus (vgl. zum Ganzen VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt vor diesem Hintergrund bei Hunderennen eine Sportwette nicht vor, wenn nicht auf ein künftiges sportliches Ereignis gewettet werden kann, sondern der Ausgang des Spiels davon abhängt, welches bereits in der Vergangenheit stattgefundenene Rennen abgespielt wurde, weil nicht die Kenntnis des Wettenden über die Umstände des Hunderennens, sondern lediglich der Umstand, welches Rennen ausgewählt wird, Einfluss auf das Spielergebnis hat (vgl. VwGH 2.7.2015, Ro 2015/16/0019; 16.10.2014, 2013/16/0239, mwN). Es handelt sich demnach bei „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen, die von einem Zufallsgenerator ausgewählt werden, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht um „Sportwetten“, sondern um ein Glücksspiel iSd § 1 Abs 1 GSpG (VwGH 27.4.2012, 2008/17/0175; 25.9.2012, 2011/17/0299; 27.2.2013, 2012/17/0352; 16.10.2014, 2013/16/0239; 12.5.2017, Ra 2015/17/0153; 24.4.2018, Ra 2017/17/0895; 25.9.2019, Ra 2018/09/0095). Dasselbe gilt der Rsp des VwGH zufolge bspw. auch, wenn der Wettanbieter selbst oder das Programm, das zur Wiedergabe der aufgezeichneten Rennen auf dem Wettterminal läuft, eine feste Reihenfolge der aufgezeichneten Hunderennen vorgibt. Aufgrund der – aus der Sicht des Kunden – fehlenden Vorhersehbarkeit der Reihenfolge der abgespielten Rennen macht dies keinen Unterschied (VwGH 22.2.2017, Ra 2016/17/0037).

Somit handelt es sich bei den von der ***Limited1*** im Streitzeitraum angebotenen „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen um Glücksspiel iSd § 1 Abs 1 GSpG.

Zudem handelt es sich auch bei den im vorliegenden Fall von der ***Limited1*** angebotenen virtuellen Walzenspielen, um solche, bei denen dem festgestellten Spielablauf zufolge das Spielergebnis jeweils vorwiegend vom Zufall abhängt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind virtuelle Walzenspiele als Glücksspiele iSd § 1 Abs 1 GSpG zu qualifizieren (vgl. zB VwGH 25.10.2018, Ra 2018/09/0087; 12.7.2018, Ra 2018/17/0134; 21.12.2012, 2012/17/0417; 27.1.2012, 2011/17/0246).

Da die Spieler bei diesen Spielen Einsätze leisteten und für diese ein Gewinn in Aussicht gestellt war und die Spiele von der ***Limited1*** selbstständig angeboten wurden, wobei eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen vorlag, handelt es sich im vorliegenden Fall um Ausspielungen im Sinne des § 2 GSpG, wobei

für diese keine Konzession oder Bewilligung nach dem GSpG vorlag und diese vom Glücksspielmonopol auch nicht ausgenommen waren.

Gemäß § 59 Abs 2 Z 1 GSpG ist Schuldner der Glücksspielabgabe nach § 57 GSpG der Konzessionär nach § 17 Abs 6 GSpG oder der Bewilligungsinhaber nach § 5 GSpG (erster Teilstrich) oder bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (§ 59 Abs 5 GSpG) sowie im Falle von Ausspielungen mit Glücksspielautomaten der wirtschaftliche Eigentümer der Automaten zur ungeteilten Hand (zweiter Teilstrich). Da die ***Limited1*** weder Konzessionärin noch Bewilligungsinhaberin für Landesausspielungen mit Glücksspielautomaten war, kommt im vorliegenden Fall nur der zweite Teilstrich des § 59 Abs 2 Z 1 GSpG in Betracht. Um den Veranstalter der Ausspielung als Abgabenschuldner nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs 2 Z 1 GSpG ansehen zu können, verlangt das Gesetz das Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses. Systematisch soll nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Bestimmung des § 59 Abs 2 GSpG geregelt werden, wer zur Zahlung der Abgabe verpflichtet ist. Die Frage, welche Ausspielungen einer Glücksspielabgabe unterliegen oder davon befreit sind, wird im § 57 GSpG geregelt. Um zu vermeiden, dass es für Ausspielungen, die nach § 57 GSpG einer Glücksspielabgabe unterliegen, keinen Abgabenschuldner geben soll, ist das „Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses“ nach dem zweiten Teilstrich des § 59 Abs 2 Z 1 GSpG im Sinn der im ersten Teilstrich leg cit genannten Berechtigungsverhältnisse zu verstehen, um die Z 1 des § 59 Abs 2 GSpG als abgeschlossenes System sehen zu können (VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024).

Die ***Limited1*** ist vor diesem Hintergrund gemäß § 59 Abs 2 Z 1 zweiter Teilstrich GSpG als Schuldner der gemäß § 59 Abs 1 Z 2 GSpG entstandenen Glücksspielabgabe zu qualifizieren.

3.1.2. Höhe der Abgabenschuld

Gemäß § 57 Abs 3 GSpG beträgt die Glücksspielabgabe für Ausspielungen mit Glücksspielautomaten und für elektronische Lotterien über Video-Lotterie-Terminals – vorbehaltlich § 57 Abs 4 GSpG, der im vorliegenden Fall aufgrund des Fehlens einer landesrechtlichen Bewilligung nach § 5 GSpG bzw einer Konzession des Bundesministers für Finanzen nach § 14 GSpG nicht anwendbar ist – 30 vH der um die gesetzliche Umsatzsteuer verminderten Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 57 Abs 5 GSpG sind unter „Jahresbruttospieleinnahmen“ die Einsätze abzüglich der ausgezahlten Gewinne eines Kalenderjahres zu verstehen.

Die Höhe der von der ***Limited1*** lukrierten Jahresbruttospieleinnahmen kann im gegenständlichen Fall aufgrund der festgestellten sachlichen Unrichtigkeit der vorliegenden

Aufzeichnungen sowie in Ermangelung weiterer Aufzeichnungen und Belege (s Punkt 1.9 und die dazu erfolgten Ausführungen in der Beweiswürdigung) nicht ermittelt werden.

Kann die Bemessungsgrundlage für die Abgabensfestsetzung und damit auch für die Heranziehung zur Haftung nicht ermittelt oder berechnet werden, so führt dies nicht zum Unterbleiben der Abgabensfestsetzung oder zum Unterbleiben der Heranziehung zur Haftung. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung sind vielmehr nach § 184 Abs 1 BAO zu schätzen (VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand der Unterlagen des Abgabepflichtigen auf Grund seiner Bücher und Aufzeichnungen sowie der Abgabenerklärungen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen abgabenrechtsbedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0163). Es liegt allerdings geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl VwGH 5.11.1991, 91/14/0049; 19.9.1984, 84/13/0021). Je geringer die Anhaltspunkte, von denen auch schlüssige Folgerungen gezogen werden können (etwa Angaben, Bücher und Aufzeichnungen, Unterlagen, Belege, etc), desto größer sind naturgemäß die Unsicherheiten und desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis vom tatsächlichen Geschehen entfernen (VwGH 21.5.1980, 0779/79). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl VwGH 28.8.2007, 2004/17/0211; 19.5.2021, Ra 2020/15/0074).

Im vorliegenden Fall liegt als tauglicher Anhaltspunkt für die von der ***Limited1*** lukrierten Jahresbruttospieleinnahmen eine Auszahlungsliste vom 3.7.2018 für die 8 von der ***Limited1*** am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** betriebenen Walzenspielgeräte vor, der zufolge an diesem Tag Auszahlungen iHv insgesamt 5.235,00 Euro an die Spieler erfolgten, was einem durchschnittlich an die Spieler ausbezahlten Gewinn von 654,38 Euro pro Gerät an diesem Tag entspricht.

Da jegliche Anhaltspunkte betreffend die Höhe der an diesen Geräten von den Spielern geleisteten Einsätze sowie betreffend die Höhe des dem Gerätebetreiber nach Auszahlung der Gewinne an die Spieler verbleibenden „Holds“ fehlen, sind diese Größen griffweise zu schätzen. Eine pauschale („griffweise“) Schätzung ist in der Rsp des VwGH anerkannt (vgl VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006); sie ist dann gerechtfertigt, wenn im Verfahren keine brauchbaren Schätzungsunterlagen festgestellt werden können (VwGH 27.11.1959, 2450/56; vgl zB auch VwGH 10.5.1988, 87/14/0104). Die belangte Behörde hat die Höhe des „Holds“ pauschal („griffweise“) mit 20% der Einsätze geschätzt und auf dieser Grundlage auf die Höhe

der Einsätze hochgerechnet. Auf dieser Grundlage ergibt sich bei einem ausbezahlten Gewinn von 654,38 pro Gerät und Tag, ein geschätzter Einsatz von 817,97 Euro und ein „Hold“ (inklusive USt) bzw Bruttospieleinnahmen von 163,59 Euro pro Gerät und Tag.

Diese Schätzung wurde dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht und wäre es daher an ihm gelegen, konkrete Umstände und Überlegungen vorzubringen, aus denen sich ergibt, dass die der Schätzung zugrunde gelegten Daten unrichtig sind oder die angewendete Schätzungsmethode in seinem Falle ungeeignet ist (vgl VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Der Beschwerdeführer hat betreffend die Schätzung allerdings im Wesentlichen nur vorgebracht, dass die Buchhaltung der ***Limited1*** vom Finanzamt nie beanstandet worden sei und es nie zu Schätzungen im Umsatzbereich gekommen sei. Auch bei einer Betriebsprüfung, die Mitte des Jahres 2015 endete, habe es diesbezüglich keine Beanstandungen gegeben. Diesem Vorbringen ist zunächst die bei Punkt 1.9 getroffene Feststellung der sachlichen Unrichtigkeit der vorliegenden, der Buchhaltung zugrunde gelegten Aufzeichnungen und dass infolge dieser sachlichen Unrichtigkeit auch betreffend das Umsatzsteuerverfahren von einer nicht vollständig erfolgten Offenlegung der für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände auszugehen ist, entgegenzuhalten. Zudem entfalten die Umsatzsteuerbescheide der ***Limited1*** von vorneherein keine Bindungswirkung für das gegenständliche Verfahren, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein für einen bestimmten Steuerabschnitt oder Stichtag oder für eine bestimmte Abgabe erlassener Abgabenbescheid über seinen Geltungsbereich hinaus keine Wirkungen (in der Art einer Bindung) auszustrahlen vermag (VwGH 9.4.1997, 95/13/0145; vgl zB auch VwGH 26.1.2012, 2009/16/0049).

Die Bruttospieleinnahmen für die am Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** betriebenen Walzenspielgeräte werden vor diesem Hintergrund in Übereinstimmung mit der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung mit 163,59 Euro pro Gerät und Tag geschätzt.

Betreffend die am Standort ***Ort2***, ***Straße2*** bzw ***Straße4*** betriebenen Walzenspielgeräte erweist sich die von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichts allerdings im Vergleich zu der für den Standort ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** vorgenommenen Schätzung als weit weniger geeignet, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen. Insoweit wurde von der belangten Behörde von einem zu einem bestimmten Zeitpunkt festgestellten Kassenbestand einerseits auf einen angenommenen Öffnungszeitpunkt des Lokals rückgerechnet sowie andererseits bis zu einem von der belangten Behörde angenommenen Zeitpunkt der Schließung des Lokals hochgerechnet und dieser hochgerechnete Betrag als „Hold“ qualifiziert. Schlüssig wäre eine solche Berechnung aber zum einen nur unter der Prämisse der Entleerung der Kassenlade zwischen der letzten Schließung des Lokals und dem von der belangten Behörde

angenommenen Öffnungszeitpunkt sowie unter der weiteren Prämisse, dass Gewinne an die Spieler ausschließlich vom Automaten selbst – und nicht etwa von einem Mitarbeiter der ***Limited1*** – ausbezahlt wurden und somit davon ausgegangen werden kann, dass es sich bei dem Kasseneintrag nicht etwa um die Einsätze, sondern tatsächlich um das „Hold“ (Einsätze abzgl der Gewinnausschüttungen an die Spieler) handelte. Zu beiden Prämissen wurden von der belangten Behörde allerdings keine Feststellungen getroffen. Aktenkundig ist, dass der Zeuge ***GH*** angab, die Gewinne an die Spieler seien vom Kellner ausbezahlt worden, sodass sich die von der belangten Behörde vorgenommene Berechnung bereits aus diesem Grund als nicht schlüssig erweist (s das aktenkundige Protokoll des FA für Gebühren Verkehrssteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde über die Zeugeneinvernahme gem § 161 StPO des ***GH*** vom 12.9.2018). In Ermangelung anderer Anhaltspunkte werden vor diesem Hintergrund die am Standort ***Ort2***, ***Straße2*** bzw ***Straße4*** mit den dort betriebenen 8 Walzenspielgeräten erzielten Bruttospielerinnahmen in Übereinstimmung mit der für den Standort ***Ort1***, ***Straße1*** vorgenommenen Schätzung mit 163,59 Euro pro Gerät und Tag geschätzt. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang einwendet, es seien zwischenzeitlich am Standort ***Ort2***, ***Straße2*** keine Automaten aufgestellt gewesen, sondern am (ebenfalls von der ***Limited1*** betriebenen) Standort ***Ort2***, ***Straße4***, ist dem entgegenzuhalten, dass es für die Höhe der von der ***Limited1*** erzielten Bruttospielerinnahmen nur auf die insgesamt von dieser betriebenen Geräte ankommen kann. Inwieweit der Umstand, dass ein Teil dieser Geräte von der ***Limited1*** vorübergehend an einem anderen Standort in unmittelbarer örtlicher Nähe zum vorherigen Standort betrieben wurden, geeignet ist, die Höhe der erzielten Bruttospielerinnahmen zu beeinflussen, machte der Beschwerdeführer nicht einsichtig.

Betreffend den von der ***Limited1*** betriebenen Automaten, bei dem „Wetten“ auf den Ausgang von bereits in der Vergangenheit stattgefundenen Hunderennen abgeschlossen werden konnten, liegen ebenfalls keine brauchbaren Schätzungsunterlagen vor und erweist sich die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung, zu der die belangte Behörde begründend lediglich ausführte, dass sich das durchschnittliche Einspielergebnis des Hundewettterminals aus drei vorgefundenen Abrechnungen der Auszahlung ermitteln lasse und das durchschnittliche tägliche Bruttohold somit 80,29 Euro betrage, als nicht nachvollziehbar. Mangels anderer Anhaltspunkte werden die mit dem betreffenden Gerät erzielten Bruttospielerinnahmen in Anlehnung an die zuletzt durchgeführte aktenkundige Abrechnung der ***GmbH2*** für die Monate Jänner und Februar 2015, der zufolge mit den „Hundewetten“ im Abrechnungszeitraum ein Einspielergebnis von 1.503,52 Euro erzielt wurde, mit durchschnittlich 25,48 Euro pro Tag geschätzt.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe sind zunächst die geschätzten Bruttospielerinnahmen pro Walzenspielgerät und Tag mit der Anzahl der von der ***Limited1*** im Streitzeitraum betriebenen Walzenspielgeräte (16) sowie mit der Anzahl der vom jeweiligen Monat umfassten Tage zu multiplizieren. Ebenso sind die geschätzten

Bruttospieleinnahmen aus den „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen mit der Anzahl der vom jeweiligen Monat umfassten Tage zu multiplizieren. Die monatlichen Summen sind sodann gemäß § 57 Abs 3 GSpG zunächst um die gesetzliche Umsatzsteuer zu vermindern (Division durch 1,2) und ist die so ermittelte Bemessungsgrundlage mit dem Glücksspielsteuersatz von 30% zu multiplizieren. Gem § 204 Abs 1 BAO sind die ermittelten Abgabebeträge auf volle Cent abzurunden oder aufzurunden, wobei Beträge unter 0,5 Cent abzurunden und Beträge ab 0,5 Cent aufzurunden sind. Betreffend die Durchführung und die Ergebnisse dieser Berechnungen wird auf das beiliegende Berechnungsblatt, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, verwiesen.

3.1.3. Verjährung

Betreffend den vom Beschwerdeführer vorgebrachten Einwand der Einhebungsverjährung betreffend das Jahr 2015 ist wie folgt auszuführen:

Gemäß § 224 Abs 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß § 224 Abs 1 BAO nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Gemäß § 238 Abs 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Da § 224 Abs 3 und § 238 Abs 1 BAO eine Abhängigkeit der Einhebungsverjährung vom Eintritt der Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO) normieren, kommt der Festsetzungsverjährung auch in Bezug auf die Einhebungsverjährung Bedeutung zu (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157).

Die Verjährungsfrist, innerhalb derer eine Festsetzung der Glücksspielabgabe zulässig ist, beträgt gem § 207 Abs 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gem § 208 Abs 1 lit a BAO in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs 3 FinStrG, § 32 Abs 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen (§ 209 Abs 1 BAO). Eine die Bemessungsverjährung verlängernde Amtshandlung muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus

dem Amtsbereich der Behörde hinausgetreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 9.6.2023, Ra 2021/16/0067). Eine Verlängerungshandlung liegt auch dann vor, wenn sich die Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat oder die betreffenden behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind (vgl VwGH 25.5.2022, Ra 2022/15/0001). Nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) unabhängig von ihrer rechtswirksamen Zustellung verlängerungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (vgl VwGH 9.6.2023, Ra 2021/16/0067). Zu den Amtshandlungen, die – hinsichtlich jener Abgaben, auf die sich diese beziehen – die Bemessungsverjährung verlängern, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise abgabenbehördliche Prüfungen (VwGH 27.8.2020, Ra 2020/13/0055).

Im vorliegenden Fall wurde von der Abgabenbehörde am 21.11.2018 eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG in Verbindung mit § 147 BAO bei der ***Limited1*** für den Zeitraum 2015 bis 2017 hinsichtlich Glücksspielabgaben begonnen, wobei der Prüfungsauftrag und die Rechtsbelehrung an den steuerlichen Vertreter der ***Limited1***, ***Steuerberater1***, ***SteuerberatungsGmbH1***, ***Straße6***, ***PLZ1*** ***Ort1***, am 21.11.2018 ausgehändigt wurde (s Punkt 1.16). Damit hat die Abgabenbehörde eine die Bemessungsverjährung verlängernde Amtshandlung gem § 209 Abs 1 BAO gesetzt, sodass die Verjährungsfrist für die im Jahr 2015 entstandenen Glücksspielabgaben im vorliegenden Fall frühestens mit Ablauf des Jahres 2021 enden konnte. Da gemäß § 238 Abs 1 BAO das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe verjähren kann, war somit entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht im Zeitpunkt der Erlassung der hier angefochtenen Haftungsbescheide für keinen der streitgegenständlichen Zeiträume bereits die Einhebungsverjährung eingetreten.

3.1.4. Haftung des faktischen Geschäftsführers

Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben

infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

§ 9a BAO lautet:

„(1) Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

(2) Die in Abs. 1 bezeichneten Personen haften für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können. § 9 Abs. 2 gilt sinngemäß.“

§ 9a BAO wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 2012/112 nach dem Vorbild des § 6a Abs 2 und 3 KommStG 1993 geschaffen und sollte mit dieser Bestimmung der Personenkreis, den die Ausfallhaftung des § 9 BAO trifft, auf Personen erweitert werden, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit die de facto an Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden (ErläutRV 1960 BlgNR XXIV. GP 55).

Gemäß § 224 Abs 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

a) **Akzessorietät**

Die Haftung des § 9a BAO ist ebenso wie die Haftung nach § 9 Abs 1 BAO subsidiär und akzessorisch. Die Haftungsschuld ist ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Ist die Hauptschuld nicht (gültig) entstanden oder ist sie erloschen, ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar (vgl VwGH 20.11.1996, 93/15/0006, zu § 9 BAO).

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde; abgabenrechtliche Haftungen haben nämlich keinen bescheidakzessorischen Charakter. Dies folgt ua aus § 224 Abs 3 BAO, der die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides bis zur Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe zulässt (vgl VwGH 5.4.2022, Ra 2020/13/0035; 19.4.2007, 2005/15/0129; 24.2.2004, 99/14/0242, mwH).

Aus dem Wesen der Abgabefestsetzung und aus der rechtlichen Konstruktion der Abgabenschuldverhältnisse, die bereits mit Verwirklichung eines Abgabentatbestandes, also aus dem Gesetz heraus entstehen, ergibt sich, dass der Abgabenbescheid seinen wesentlichen Merkmalen nach feststellender Natur ist. Er bringt den Abgabenanspruch nicht zum Entstehen, sondern stellt den aus dem Gesetz erwachsenden Anspruch lediglich fest (vgl zB VwGH 25.6.1996, 94/17/0419; 24.2.2011, 2007/15/0140).

Wie oben (Punkt 3.1.1) dargelegt wurde, sind die in Rede stehenden Glücksspielabgaben nach der Maßgabe der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen entstanden. Somit steht es einer Haftungsinanspruchnahme aber entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Ansicht nicht entgegen, wenn sich der Bescheid über die Festsetzung der der Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Abgabenschuld als nichtig erweisen sollte, sodass das diesbezügliche Vorbringen bereits aus diesem Grund ins Leere geht. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein (gültiger) Abgabenbescheid voran, ist vielmehr – wie bereits oben ausgeführt wurde – nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Bestehen der Abgabenschuld und dessen Höhe als Vorfrage (§ 116 BAO) im Haftungsverfahren zu entscheiden (vgl VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073; 28.6.2012, 2009/16/0075, mwN). Ebenso wenig steht aus den vorstehenden Gründen einer Haftungsinanspruchnahme entgegen, dass die ergangenen Abgabenbescheide der belangten Behörde vom BFG mit Erkenntnis vom 12.6.2025, RV/6100432/2024, aufgehoben wurden.

Auch ist entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Ansicht die Abgabenschuld nicht bereits mit dem Verlust der Parteifähigkeit der ***Limited1*** (Abgabenschuldnerin) erloschen. Zwar führte der Verlust der Parteifähigkeit der ***Limited1*** dazu, dass dieser gegenüber keine wirksamen Erledigung mehr ergehen können und somit insbesondere dieser gegenüber eine Geltendmachung des entstandenen Abgabenanspruches nicht mehr möglich war und ist (vgl zB VwGH 6.11.1991, 90/13/0078); ein Erlöschen der aus dem Gesetz heraus entstandenen Abgabenschuld bewirkt ein Verlust der Parteifähigkeit iSd § 79 BAO hingegen nicht. Der Abgabenanspruch erlischt vor allem durch Entrichtung (vgl VwGH 14.5.1992, 92/16/0013; 1.7.1992, 91/13/0046; 18.11.1991, 91/15/0113; 24.1.1990, 86/13/0130), durch Nachsicht gem § 236 BAO (VwGH 24.1.1990, 86/13/0130) sowie durch Löschung gem § 235 BAO (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 4 Rz 9).

b) Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9a BAO ist eine Ausfallhaftung. Sie setzt somit – ebenso wie die Haftung nach § 9 BAO – die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden beim Primärschuldner voraus (ErläutRV 1960 BlgNR XXIV. GP 55). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; 31.3.2004, 2003/13/0153; 28.5.2002, 99/14/0233; 27.4.2000, 98/15/0129; 22.9.1999, 96/15/0049, jeweils zu § 9 BAO). Es ist somit nicht erforderlich, dass

tatsächlich Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden sind (vgl VwGH 19.6.2002, 2002/15/0018, zu § 7 Tir LAO). Die Uneinbringlichkeit muss im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides betreffend die Inanspruchnahme zur Haftung bestehen (vgl VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013, zu § 9 BAO).

Im vorliegenden Fall wurden die in Rede stehenden Glücksspielabgaben gemäß § 59 Abs 2 Z 1 zweiter Teilstich GSpG von der ***Limited1*** als Primärschuldnerin geschuldet (s dazu die Ausführungen unter Punkt 3.1.1). Die ***Limited1*** war allerdings bereits vor Abschluss der den beschwerdegegenständlichen Bescheiden vorangegangenen Außenprüfung (somit jedenfalls auch im Zeitpunkt des Ergehens der angefochtenen Haftungsbescheide) aus dem britischen Handelsregister gelöscht worden (s Punkt 1.17), sodass aus nachstehenden Gründen keine Vollstreckungsmaßnahmen hinsichtlich der in Rede stehenden Abgabenschulden möglich waren:

Für die Rechts- und Handlungsfähigkeit gelten nach § 79 BAO die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug sind auch die Kollisionsnormen des Internationalen Privatrechts heranzuziehen (VwGH 20.2.2019, Ra 2019/ 13/0010). Nach dem bei Sachverhalten mit Auslandsbezug zu berücksichtigenden § 12 IPRG ist die Rechts- und Handlungsfähigkeit einer Person nach deren Personalstatut zu beurteilen. Das Personalstatut einer juristischen Person ist nach § 10 IPRG wiederum das Recht des Staates, in dem der Rechtsträger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat. Das Personalstatut (Gesellschaftsstatut) ist insb auch für das Ende der Gesellschaft (ihre Rechtsfähigkeit) maßgeblich. Für eine in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Staat des EWR nach dessen Vorschriften wirksam errichtete Gesellschaft ist aber abweichend von § 10 IPRG das Recht des Gründungsstaats maßgebend (vgl VwGH 20.2.2019, Ra 2019/13/0010, mwN).

In Bezug auf ausländisches Recht gilt der Grundsatz „iura novit curia“ nicht, sodass dieses in einem – im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht (vgl § 115 Abs 1 BAO) amtswegigen – Ermittlungsverfahren vom VwG festzustellen ist (vgl VwGH 24.10.2024, Ra 2023/15/0048; 23.1.2020, Ra 2018/15/0107, mwN).

Wie oben (Punkt 1.17) festgestellt wurde, erfolgte am 26.3.2019 die Löschung der ***Limited1*** aus dem britischen Handelsregister, wobei diese Löschung nach britischem Gesellschaftsrecht konstitutive Wirkung hatte, sodass mit der Registerlöschung die rechtliche Existenz der Limited endete und noch vorhandenes Vermögen an die britische Krone fiel. Somit wäre aber eine an die ***Limited1*** gerichtete Erledigung der Abgabenbehörde mangels Rechtsfähigkeit des Bescheidadressaten ins Leere gegangen und hätte dem Adressaten gegenüber keinerlei Rechtswirkungen entfaltet (vgl zB VwGH 6.11.1991, 90/13/0078). Gegen die ***Limited1*** gerichtete Vollstreckungsmaßnahmen wären damit – bezogen auf den Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide betreffend die Inanspruchnahme zur

Haftung (vgl VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013, zu § 9 BAO) – jedenfalls erfolglos gewesen, sodass die Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden beim Primärschuldner gegeben war.

c) Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Haftungsrelevant ist nur ein auf Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten gerichtetes Verhalten. Abgabenrechtliche Pflichten sind insbesondere die Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die Einreichung von Abgabenerklärungen sowie die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten (ErläutRV 1960 BlgNR XXIV. GP 55).

Gemäß § 59 Abs 3 GSpG idF BGBl I 2011/76 hätte die ***Limited1*** die Glücksspielabgaben selbst berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel entrichten müssen.

Allerdings hat die ***Limited1*** im Streitzeitraum die Glücksspielabgaben weder selbst berechnet bzw entrichtet noch erfolgte eine Offenlegung der für Bestand und Umfang der Glücksspielabgabepflicht maßgebenden Umstände gegenüber der Abgabenbehörde (s Punkt 1.10.). Die aus den „Wetten“ auf aufgezeichnete Hunderennen erzielten Einnahmen wurden in der Buchhaltung der ***Limited1*** nicht erfasst. Die mit den Walzenspielgeräten erzielten Einnahmen wurden in zu geringer Höhe buchhalterisch erfasst, da in die Buchhaltung nur Aufzeichnungen für einen Teil der von der ***Limited1*** betriebenen Walzenspielgeräte, welche überdies sachlich unrichtig sind, eingegangen sind (s Punkt 1.9).

Indem der Beschwerdeführer den getroffenen Feststellungen zufolge als faktischer Geschäftsführer der ***Limited1*** agierte und dabei insbesondere faktisch dafür verantwortlich war, welche Beträge in den der Buchhaltung zugrunde gelegten aktenkundigen Aufzeichnungen erfasst wurden und welche Unterlagen an die steuerliche Vertretung der ***Limited1*** übermittelt wurden, hat der Beschwerdeführer Einfluss auf die Erfüllung der die ***Limited1*** gemäß § 59 Abs 3 GSpG treffenden abgabenrechtlichen Pflichten genommen. Gemäß § 9a Abs 1 BAO hätte der Beschwerdeführer auf die wahrheitsgemäße und vollständige Erfassung der betreffenden Einnahmen in der Buchhaltung sowie auf die Entrichtung der von der ***Limited1*** geschuldeten Glücksspielabgaben hinwirken müssen.

Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang einwendet, er sei nicht im gesamten Streitzeitraum (durchgehend) bei der ***Limited1*** angestellt gewesen, ist dem entgegenzuhalten, dass als „faktischer Geschäftsführer“ im Allgemeinen zu definieren ist, wer das Unternehmen tatsächlich leitet, ohne wirksam zum Geschäftsführer bestellt worden zu sein (vgl zB OGH 14.9.2011, 6 Ob 202/11s, mwH) bzw – konkret im Lichte der Haftungsbestimmung des § 9a BAO – wer faktisch an Stelle des Vertreters iSd §§ 80 ff BAO die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllt bzw verletzt (vgl ErläutRV 1960 BlgNR XXIV. GP 55). Da es dabei nur auf die faktisch bzw tatsächlich von dieser Person ausgeübte

Tätigkeit ankommt, ist es irrelevant, ob der faktische Geschäftsführer Angestellter, Gesellschafter, Angehöriger oder Außenstehender ist (vgl. *Althuber*, Die Haftung von faktischen Geschäftsführern und Personen mit maßgebendem Einfluss gemäß § 9a BAO, in *Althuber* [Hrsg], Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ [2018] 91 [99]).

Ansichts der Feststellung, dass der Beschwerdeführer wusste, dass Ausspielungen mit den in Rede stehenden Geräten (Punkt 1.6) der Glücksspielabgabe unterliegen, liegt auch ein Verschulden des Beschwerdeführers an der oa Pflichtverletzung vor.

Am Kausal- und am Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der vom Beschwerdeführer zu verantwortenden Verletzung der in § 59 Abs 3 GSpG normierten Verpflichtung zur Selbstberechnung der Glücksspielabgaben und der (gänzlichen) Uneinbringlichkeit der von der ***Limited1*** geschuldeten Glücksspielabgaben kann kein Zweifel bestehen, weil ein Abgaberrückstand – wären die Glücksspielabgaben von der Abgabenschuldnerin laufend selbstberechnet und entrichtet worden – gar nicht hätte entstehen können. Zudem spricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (vgl. zB VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165; 29.5.2001, 2001/14/0006, jeweils zu § 9 BAO).

d) Ermessensübung

Die Geltendmachung der Haftung nach § 9a BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴ § 9a BAO Rz 10).

Die Haftungen nach § 9 BAO und nach § 9a BAO schließen einander nicht aus. Es liegt somit auch im Ermessen der Abgabenbehörde, welche dieser Haftungen vorrangig geltend gemacht wird (ErläutRV 1960 BlgNR XXIV. GP 55).

Dem BFG ist gem Art 130 Abs 3 B-VG auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt. Das BFG hat daher das Ermessen in seinem eigenen Entscheidungszeitpunkt – somit nach der im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegenden Sachlage (vgl. dazu VwGH 31.1.2024, Ra 2021/13/0128, Rn 13 mwN) – gegebenenfalls neu zu üben und zu begründen (vgl. VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050) und kann sich das BFG nicht auf die Kontrolle der Richtigkeit der seinerzeitigen Ermessensübung der Abgabenbehörde beschränken (VwGH 15.3.2023, Ra 2021/15/0093).

Bei der Ausübung des Ermessens sind der Sinn des Gesetzes und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeit bedeutet dabei die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei. Unter dem Begriff der Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, zu verstehen (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, mwN).

Bei der Ermessensübung im Haftungsverfahren ist insb der Grundsatz der Subsidiarität der Haftung zu beachten, dh wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner nicht ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könnte (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037).

Im vorliegenden Fall besteht keine Möglichkeit mehr, die in Rede stehenden Abgabenschulden bei der Primärschuldnerin einzubringen. Entgegen der in der Beschwerde (S 7) implizit zum Ausdruck gebrachten Ansicht ist dieser Umstand aber nicht auf ein Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen, da jeder Abgabenfestsetzung gemäß § 115 Abs 1 BAO ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren voranzugehen hat (vgl zB VwGH 20.11.2018, Ra 2017/12/0123, Rn 17). Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht hätte somit nicht „jederzeit“ ein Abgabenbescheid an die ***Limited1*** ergehen können. Die ***Limited1*** war bereits vor Abschluss der am 21.11.2018 begonnenen Außenprüfung, nämlich am ***49***2019, aus dem britischen Handelsregister gelöscht worden; der Antrag auf Löschung wurde beim britischen Handelsregister bereits am ***51***2018 – somit 3 Wochen nach Beginn der Außenprüfung – eingebracht. Die Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Abgaben bei der Primärschuldnerin trat demnach bereits ca 4 Monate nach Beginn der Außenprüfung ein, wobei angesichts des zeitlichen Ablaufs davon auszugehen ist, dass die Uneinbringlichkeit bei der ***Limited1*** durch die hinter der ***Limited1*** stehenden natürlichen Personen gezielt herbeigeführt werden sollte.

Anhaltspunkte für die Existenz weiterer Hauptschuldner iSd § 59 Abs 2 Z 1 GSpG liegen gegenständlich nicht vor. Insoweit ist insbesondere auf zu Punkt 1.6 erfolgten Ausführungen in der Beweismwürdigung zu verweisen, wonach der mittels in den von der ***Limited1*** betriebenen Lokalen jeweils angebrachten Zetteln erfolgte Hinweis auf eine „***Limited2***“ als Betreiberin bzw Aufstellerin der Automaten lediglich der Verschleierung des Betriebs der Automaten durch die ***Limited1*** dienen sollte. Die Geltendmachung einer Haftung für die ausständigen Glücksspielabgaben stellt daher im vorliegenden Fall die einzige Möglichkeit dar, den Abgabenanspruch einbringlich zu machen.

Betreffend die Person des Haftungspflichtigen ist zu berücksichtigen, dass das Einverständnis, nur formell oder „nur auf dem Papier“ als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung der mit

der Übernahme der unternehmensrechtlichen Geschäftsführung verbundenen gesetzlichen Verpflichtungen befreit (vgl. VwGH 19.3.2015, 2013/16/0166; 21.11.2017, Ra 2017/16/0154; 31.12.2020, Ra 2020/13/0084). Als Haftungspflichtiger kommt daher im vorliegenden Fall nach § 9 iVm § 80 BAO neben dem Beschwerdeführer auch der als Strohmann für diesen fungierende *****AB***** in Betracht. Unzutreffend ist allerdings die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht (Beschwerdeschriftsatz S 15), der handelsrechtliche Geschäftsführer sei gem § 9 iVm § 80 BAO primär zur Haftung heranzuziehen. Wie bereits oben ausgeführt wurde, schließen die Haftungen nach § 9 BAO und nach § 9a BAO einander nicht aus und liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, welche dieser Haftungen vorrangig geltend gemacht wird (ErläutRV 1960 BlgNR XXIV. GP 55; vgl. auch VwGH 15.12.2021, Ra 2021/13/0078).

Diesbezüglich ist für den vorliegenden Fall von Bedeutung, dass Herr *****AB***** weder einen Wohnsitz in Österreich hat noch Vermögen in Österreich bzw im exekutiven Zugriff Österreichs ist. Es liegt daher insoweit eine wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung vor, zumal mit dem Wohnsitzstaat (Bosnien und Herzegowina) nicht einmal Rechtshilfevereinbarungen in Abgabensachen bestehen. Auch der Beschwerdeführer führte in der Beschwerde (S 22) aus, dass es Herrn *****AB***** „*Aufgrund seines Wohnsitzes in Bosnien [...] für ihn ein Leichtes gewesen [wäre], den Ladungen österreichischer Behörden nicht Folge zu leisten.*“ Vor diesem Hintergrund erscheint es zweckmäßig, den Beschwerdeführer in vollem Umfang zur Haftung heranzuziehen, da die Heranziehung des Beschwerdeführers zur Haftung für die ausständigen Abgaben die einzige Möglichkeit darstellt, den Abgabenanspruch ohne wesentliche Erschwerung einbringlich zu machen.

Wenn der Beschwerdeführer einwendet (Beschwerdeschriftsatz S 15), dass bei der Ermessensübung ua die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen sei, jedoch keine Feststellungen getroffen worden seien, inwieweit die Abgaben beim Beschwerdeführer sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt einbringlich ist, ist dem entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Geltendmachung der Haftung nicht durch die Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt wird (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007; vgl. zB auch VwGH 29.6.1999, 99/14/0128). Auch eine allfällige Vermögens- und Arbeitslosigkeit des Haftenden stünde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – auch im Zusammenhang mit der Ermessensübung – in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung, zumal es eine allfällige (zur Zeit der Erlassung des Haftungsbescheides bestehende) Uneinbringlichkeit beim Haftenden nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können (vgl. VwGH 22.6.2022, Ra 2021/13/0132; 5.4.2022, Ra 2020/13/0112; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027; 28.4.2009, 2006/13/0197; 12.10.2009, 2009/16/0085; 14.12.2006, 2006/14/0044, mwN).

Soweit damit eine persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der Abgaben aufgezeigt werden soll, ist darauf zu verweisen, dass ein solcher Umstand im Rahmen der Ermessensübung zur

Geltendmachung der Haftung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu berücksichtigen ist (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Demgegenüber stellt allerdings nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits einen Umstand dar, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch liegt dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt wird (VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050; 22.6.2022, Ra 2021/13/0132; 2.12.2020, Ra 2020/13/0095).

Auch eine lange Verfahrensdauer des Rechtsmittelverfahrens kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einer Inanspruchnahme zur vollen Haftung entgegenstehen (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/16/0108: Haftungsbescheid vom 13. Mai 1998 für Umsatzsteuer des Jahres 1995, achtjährige Untätigkeit der Berufsbehörden). Da das BFG – wie oben bereits dargelegt wurde – das Ermessen nach der im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegenden Sachlage (vgl. dazu VwGH 31.1.2024, Ra 2021/13/0128, Rn 13 mwN) – gegebenenfalls neu zu üben und zu begründen hat, ist im vorliegenden Fall neben dem Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme des Beschwerdeführers zur Haftung andererseits (für die im Jahr 2015 entstandenen Glücksspielabgaben: bis zu beinahe 6 Jahre; für die im Jahr 2016 entstandenen Glücksspielabgaben: bis zu beinahe 5 Jahre; für die im Jahr 2017 entstandenen Glücksspielabgaben: bis zu beinahe 4 Jahre) auch darauf Bedacht zu nehmen, dass das an die Erlassung der Haftungsbescheide anschließende Rechtsmittelverfahren mehrere Jahre dauerte, ohne dass dies auf das Verhalten des Beschwerdeführers zurückführbar wäre und somit ohne dass dies dem Beschwerdeführer zur Last gelegt werden könnte. Insbesondere erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht durch die belangte Behörde erst ca 3 Jahre nach der Erlassung der Haftungsbescheide. Zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld einerseits und dem Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts über die Beschwerde gegen die in Rede stehenden Haftungsbescheide andererseits liegen somit im Ergebnis bereits Zeitabstände von teilweise mehr als 10 Jahren.

Vor diesem Hintergrund werden die Haftungsbeträge im Rahmen des Ermessens für die in das Jahr 2015 fallenden Zeiträume auf 70 % der haftungsrelevanten Glücksspielabgaben eingeschränkt; die Haftungsbeträge für die in das Jahr 2016 fallenden Zeiträume werden auf 80 % der haftungsrelevanten Glücksspielabgaben eingeschränkt; die Haftungsbeträge für die in

das Jahr 2017 fallenden Zeiträume werden auf 90 % der haftungsrelevanten Glücksspielabgaben eingeschränkt.

Betreffend die sich somit für die einzelnen Zeiträume ergebenden Haftungsbeträge wird auf das beiliegende Berechnungsblatt, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, verwiesen.

3.1.5. Recht auf Parteiengehör

Soweit der Beschwerdeführer einen den angefochtenen Bescheiden anhaftenden Verfahrensmangel in Gestalt einer Verletzung des Parteiengehörs moniert, ist dazu wie folgt auszuführen:

Den Parteien ist zwar gemäß § 183 Abs 4 BAO vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern (vgl auch § 115 Abs 2 BAO). Allerdings kann der Mangel der Verletzung des Parteiengehörs im Verfahren vor der Abgabenbehörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Rechtsmittelverfahren geheilt werden, wenn der Partei im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 2.12.2020, Ra 2020/13/0095).

Der Beschwerdeführer hatte am 7.5.2021 bei der belangten Behörde Akteneinsicht genommen und wurde ihm von der belangten Behörde eine Kopie des Prüfungsaktes ausgehändigt. Darüber hinaus wurde dem Beschwerdeführer auch zu den weiteren Beweisergebnissen sowie zu den vom erkennenden Verwaltungsgericht erfolgten Erwägungen zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der mündlichen Verhandlung über die gegenständliche Beschwerde Gehör eingeräumt, sodass der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht Gelegenheit zur Stellungnahme hatte. Vor diesem Hintergrund geht das Vorbringen des Beschwerdeführers aber ins Leere.

3.1.6. Begründungsmängel

Soweit der Beschwerdeführer einen den angefochtenen Bescheiden anhaftenden Begründungsmangel moniert, ist dazu abschließend wie folgt auszuführen:

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat ein Bescheid ua eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Dem Beschwerdeführer ist zwar insoweit zuzustimmen, dass der VwGH in seiner Rsp bestimmte Mindestanforderungen an die

Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides herausgearbeitet hat (vgl zB VwGH 24.6.2003, 2002/14/0134). Der Beschwerdeführer übersieht jedoch, dass bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide – abgesehen von gegenständlich nicht in Betracht zu ziehenden Ausnahmen (zu den Grenzen der zulässigen Sanierung von Begründungsmängeln siehe VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119) – im Rechtsmittelverfahren saniert werden können und für sich das Bundesfinanzgericht nicht zu einem Vorgehen nach § 278 Abs 1 BAO (Kassation) berechtigen (vgl VwGH 30.06.2015, 2012/15/0045; 29.6.2022, Ro 2021/15/0002, mwH).

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Auslegung der im vorliegenden Beschwerdefall zur Anwendung gebrachten Haftungsbestimmung des § 9a BAO fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 1. September 2025