

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***Ri2***, sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Dr. Andreas Schuster, Liechtensteinstraße 22A in 1090 Wien,

über die Beschwerde vom 23. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, vom 15. März 2019

betreffend den Haftungsbescheid des Geschäftsführers für Gebühren a.d. Glücksspielmonopol – Rechtsgeschäftsgebühr für Oktober 2010 gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG – in Höhe von insgesamt 962.468,85 €

Steuernummer ***BF1StNr1***

in Anwesenheit des Schriftführers zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Übersicht

I. Verfahrensgang

1. Zum Beschwerdeführer

2. Vorverfahren der C GmbH in Bezug auf die der Haftung zu Grunde liegende Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG beim Unanabhängigen Finanzsenat und in der Folge vor dem Verfassungsgerichtshof (VfGH) und Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

3. Verfahren vor der belangten Behörde:

3.1. Haftungsbescheid vom 15. März 2019

3.2. Gegenständliche Beschwerde vom 23. April 2019 gegen den Haftungsbescheid

3.3. Geschäftsführerhaftungsverfahren: Nicht gegenständliche Beschwerde vom 23. April 2019 gegen den Abgabenbescheid vom 29. November 2010

3.4. Konkursverfahren der C GmbH

3.5. Beschwerdeverentscheidung vom 31. Oktober 2019

3.6. Vorlageantrag vom 6. Dezember 2019

3.6.1. Der Bf führte aus, dass die Voraussetzungen für die Heranziehung zur Haftung nicht vorliegen würden

3.6.2. Als zweiten Hauptgrund des Vorlageantrages thematisierte der Bf ein Verschulden der belangten Behörde an der Uneinbringlichkeit

3.6.3. Als dritten Hauptgrund führte der Bf an, dass keine Aufbewahrungspflicht bestanden hätte

3.6.4. Als vierten Hauptpunkt im Vorlageantrag führte die Bf die falsche Ermessensübung der belangten Behörde an

3.6.5. Langer Zeitraum zwischen Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner und der Heranziehung zur Haftung des Bf

4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

4.1. Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht und Vorlagebericht

4.2. Ladung zur mündlichen Verhandlung am 13. Dezember 2022 und deren Vorbereitung

4.3. Bekanntgabe des Wechsels der steuerlichen Vertretung des Bf

4.4. Zurückziehung des Antrages auf mündliche Verhandlung und Stellungnahme des Bf

4.5. Parteiengehör und Stellungnahmen der belangten Behörde zu den Ausführungen des neuen Vertreters des Bf

4.6. Fristerstreckung für weitere Stellungnahme der belangten Behörde zu den Ausführungen des neuen Vertreters des Bf bis 11. Jänner 2023

4.7. Senatsverhandlung am 2. Februar 2023

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

2. Beweiswürdigung

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

3.1.2. Rechtliche Würdigung

3.1.2.1. Vertreterhaftung und deren Ausmaß

3.1.2.2. Bescheid über die Stammapgabe

3.1.2.3. Entscheidung zuerst über den Haftungsbescheid

3.1.2.4. Zur Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner und den Gesamtschuldnern

3.1.2.5. Pflichten des Vertreters und deren Verletzung zum Stichtag 30. November 2011

3.1.2.6. Kausalität und Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme

3.1.2.7. Keine hemmende Wirkung nach Abweisung des Antrages auf Aussetzung

3.1.2.8. Unbilligkeit

3.1.2.9. Sehr lange Verfahrensdauer

3.1.2.10. Ausübung des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

I. Verfahrensgang

1. Zum Beschwerdeführer

Der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall ist ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet).

Er war Geschäftsführer der ***C GmbH*** (in der Folge als C GmbH bezeichnet). Diese Firma ist mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xx.xx.2019 in Konkurs gegangen.

Der Konkurs wurde mittlerweile nach Verteilung an die Massegläubiger mit Beschluss vom 23. Juni 2020 aufgehoben.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15. Oktober 2021 GZ ***aaa*** wurde die amtswegige Löschung der C GmbH wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG angeordnet und am 16. Oktober 2021 eingetragen.

2. Vorverfahren der C GmbH in Bezug auf die der Haftung zu Grunde liegende Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG beim Unanabhängigen Finanzsenat und in der Folge vor dem Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof

Die C GmbH veranstaltete im Oktober 2010 ein Pokerturnier im ***Veranstaltungsort***.

Danach wurde von ihr eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von 948.043,83 € angemeldet und die bescheidmäßige Festsetzung der Gebühr beantragt.

Die belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge als belangte Behörde bezeichnet), nunmehr das Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, erließ am 29. November 2010 einen Bescheid gemäß § 201 BAO und setzte die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von 948.318,83 € fest.

Die Berufung gegen diesen Bescheid wurde mit Entscheidung vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom 7. Oktober 2011, RV/0743-W/11 abgewiesen.

Gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates erhob die C GmbH Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof.

Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11, ab. Der Verfassungsgerichtshof trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof gab dem Antrag der C GmbH auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit Beschluss VwGH vom 04.01.2013, AW 2012/16/0055, nicht statt.

Er lehnte die Behandlung der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mit Beschluss VwGH vom 9.9.2013, 2012/16/0188, ab.

Die C GmbH beantragte daher am 20. September 2013 Nachsicht der Rechtsgeschäftsgebühr. Mit Erkenntnis BFG vom 06.02.2018 RV/7100382/2014 wurde das Nachsichtsansuchen vom Bundesfinanzgericht abgewiesen.

Gleichzeitig brachte die C GmbH auch am 20. September 2013 einen Antrag auf Zahlungserleichterung hinsichtlich der Gewinnsteuern für Oktober 2010 in Höhe von EUR 948.318,83 samt Zinsen und Zuschlägen ein, der von der belangten Behörde abgewiesen wurde.

Die Beschwerde dagegen wurde vom Bundesfinanzgericht (BFG) mit Erkenntnis BFG 16.10.2020, RV/7103357/2019 abgewiesen.

3. Verfahren vor der belangten Behörde:

3.1. Haftungsbescheid vom 15. März 2019

Am 15. März 2019 wurde ein Haftungsbescheid gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO an den Geschäftsführer, den gegenständlichen Bf erlassen.

Inhalt des Haftungsbescheides waren die Abgabenschulden der C GmbH in Höhe von 962.468,85 €.

Diese setzen sich aus Gebühren aus dem Glücksspielmonopol für den Oktober 2010, das gegenständliche Pokerturnier und den daraus resultierenden Säumniszuschlägen 1 und 3 zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Geb. a.d. Glücksspielmonopol	10/2010	933.752,53
Geb. a.d. Glücksspielmonopol	10/2010	275,00
Säumniszuschlag 1	2010	18.960,88
Säumniszuschlag 3	2010	9.480,44
Summe:		962.468,85

Begründet wurde die Haftungsinsanspruchnahme insbesondere damit, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen hätten, die den von ihnen

Vertretenen obliegen, und befugt seien, diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwahren, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den Paragraphen § 80 BAO und folgende bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung, der den Vertretern auferlegten Pflichten, nicht eingebracht werden können.

Voraussetzung für eine Haftungsinsanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person wäre das Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unbestritten sei, dass dem Bf als Geschäftsführer der C GmbH seit 6. Juli 1988 selbständig die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft obläge.

Schuldhaftes Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten würden zur Haftungsinsanspruchnahme berechtigen. Diese setze die Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre vor allem die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwalte, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte in ständiger Rechtsprechung zu den Bestimmungen der §§ 9 und 80ff BAO darauf hingewiesen, dass es gemäß § 1298 ABGB Sache des Vertreters sei, die Gründe darzutun, aus denen ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten unmöglich wäre, widrigenfalls die Behörde zu der Annahme berechtigt sei, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen ist (VwGH-Erkenntnis vom 14.01.1997, Zl. 96/08/0206, und die darin zit. Vorjudikatur.).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei es im abgabenrechtlichen Haftungsverfahren nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen könne, dass die Abgabenschulden rechtzeitig - zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet würden, sondern auch, dafür entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Zum Vorwurf, dass die belangte Behörde keinen Versuch unternommen hätte, die Abgabenschulden bei den Spielern einzuheben, wurde mitgeteilt, dass weder zum Zeitpunkt der Nachschau vor Ort des Pokerturnieres im Jahre 2010, noch bei der Festsetzung am 29. November 2010 das Finanzamt wissen hätte können, dass die Gebühr nicht abgeführt würde und es daher zum damaligen Zeitpunkt keinen Anlass gegeben hätte, die Daten der teilnehmenden Spieler zu erheben.

Das Finanzamt hätte trotz Recherche die Identität der Vertragspartner nicht mehr feststellen können.

Der Aufforderung an den Bf vom 11. Juli 2018, die Spielerdaten wie Namen, Adresse und Geburtsdatum bekanntzugeben, sei nicht Folge geleistet worden. Die Identität der Vertragspartner sei daher nicht mehr festzustellen eine Inanspruchnahme faktisch daher nicht möglich.

Desweiteren hätte der Bf keine Zahlungen für die aushaftenden Abgaben geleistet und somit verabsäumt, für die gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen. Dadurch hätte er seine Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde verletzt.

Verwiesen wurde seitens der belangten Behörde auf den beigefügten Bescheid der Stammapgabe vom 29. November 2010, die zu den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden wäre.

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO wäre innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen gewesen. Wesentliches Ermessenskriterium sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles.

Die Geltendmachung der Haftung sei in der Regel ermessenkonform, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich sind.

3.2. Gegenständliche Beschwerde vom 23. April 2019 gegen den Haftungsbescheid

Gegen die Inanspruchnahme der Haftung erhob der Bf die gegenständliche Beschwerde.

Nach Darstellung des Sachverhaltes führte er aus, dass ihn die belangte Behörde am 7. März 2018 um Ergänzung/Auskunft ersucht hätte, darzulegen, warum er als Geschäftsführer nicht

dafür Sorge tragen hätte können, dass die verfahrensgegenständlichen Abgaben entrichtet worden wären und seine persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Der Bf hätte dazu Stellung genommen, indem er der Meinung wäre, die Voraussetzungen für eine Haftung des Geschäftsführers würden nicht vorliegen. Die belangte Behörde hätte die Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht festgestellt.

Ein gemäß § 9 BAO haftender Geschäftsführer dürfe erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Abgabenschuld sowohl beim Erstschuldner als auch bei allfälligen Gesamtschuldnern als uneinbringlich feststehe.

Er hätte darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde nicht einmal versucht hätte, die Abgabe bei den Spielern (als Gesamtschuldnern) einzuheben.

Es wäre daher eine Inanspruchnahme des Geschäftsführers unbillig wie auch wenn die Abgabenbehörde bei den Abgabenschuldnern (Pokerspielern als Gesamtschuldner) jahrelang keine Versuche unternommen hätte, die Abgabe einzuheben, und dann acht Jahre später vom Geschäftsführer ihre Entrichtung verlange.

Am 11.7.2018 wäre der Bf von der belangten Behörde ersucht worden, die Spielerdaten (Name, Adresse und Geburtsdatum) bekanntzugeben. Da seit der Durchführung des Turniers im Oktober 2010 mehr als acht Jahre vergangen wären, hätte jedoch weder der Bf noch die C GmbH über die Spielerdaten mehr verfügt. Somit hätte der Bf dem Ersuchen der belangten Behörde nicht entsprechen können.

Begründet wurde die gegenständliche Beschwerde insbesondere mit drei Punkten, erstens den fehlenden Voraussetzungen für eine Haftung, zweitens der sachlichen Unbilligkeit der Inanspruchnahme zur Haftung und drittens falscher Ermessensübung:

Zum ersten Punkt führte der Bf unter zahlreichen Verweisen aus Literatur und Judikatur den Grundsatz der materiellen Akzessorietät der Haftung an, dass im Steuerrecht unter Haftung das Entstehenmüssen für eine fremde Schuld verstanden werde. Auch die Haftung nach § 9 BAO sei ein Entstehenmüssen für eine fremde Schuld: Der Geschäftsführer hafte für die Abgaben der von ihm vertretenen Abgabepflichtigen.

Daraus ergebe sich, dass die Inanspruchnahme des Geschäftsführers zur Haftung nach § 9 BAO - bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen - nur dann möglich sei, wenn das Finanzamt gegen die vertretene Abgabepflichtige C GmbH eine Abgabeforderung habe. Ob dies der Fall sei, stelle eine Vorfrage auch im Haftungsverfahren dar, die im Haftungsverfahren selbständig zu prüfen sei. Auch die Abgabenbehörde hätte diese Vorfrage im Haftungsbescheid zu beantworten und zu begründen.

Der Wortlaut des § 9 Abs 1 BAO bestimme, dass die Vertreter iSd §§ 80ff BAO „für die [die durch sie vertretenen Abgabepflichtigen] treffenden Abgaben insoweit [haften], als ...“.

Daraus sei zu schließen, dass die Haftung nur für Abgaben bestehen kann, bei denen der Vertretene Eigenschuldner oder Haftungspflichtiger sei. Zitiert wurde *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 9 Rz 25). Auch nach Ansicht der belangten Behörde im bekämpften Bescheid, Seite 1, sei das Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen eine Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person.

Allerdings habe die belangte Behörde das Bestehen der Abgabenschuld nicht geprüft und begründet, sondern sich insoweit implizit auf den Bescheid gestützt, der gegenüber der Primärschuldnerin erlassen worden wäre. Der Haftungspflichtige sei aber an diese Entscheidung nicht gebunden, sondern könne gemäß § 248 BAO die Abgabe gesondert bekämpfen.

Parallel mit dieser Beschwerde werde daher auch eine Beschwerde gegen den Abgabenbescheid eingebracht. Erst wenn im Haftungsverfahren feststehe, dass die Primärschuldnerin die Abgabe überhaupt schulde, könne eine Haftung geprüft werden.

Nach Ansicht des Bf wäre im Abgabenbescheid ein wesentlicher Punkt übersehen worden, nämlich dass nach Ansicht der Finanzverwaltung Poker illegal wäre und somit – der Ansicht des Bundesministeriums und der Finanzämter folgend – nach damaliger Rechtslage gar keine Gebühr entstehen hätte können:

Steuergegenstand der Gewinngebühr gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit b GebG idF vor dem 1.1.2011 sei das Glücksspiel gemäß § 1 Abs 1 GSpG. Im Gegensatz zu der ab 1.1.2011 gemäß § 57 Abs 1 GSpG geltenden Glücksspielabgabe, knüpfe die Gewinngebühr an ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft an.

Die Gewinngebühr wäre im Gebührengesetz geregelt. Im Rahmen des Gebührengesetzes könnten generell nur gültig zustande gekommene Rechtsgeschäfte die Gebührenpflicht auslösen (*Twardosz*, GebG-ÖN601 § 15 Rz 1; *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ [2006] § 16 GebG Rz 3d; VwGH 3.12.1975, 1/75, Slg4920 F; 29.1.1996, 93/16/0058).

Nicht gültig zustande gekommen seien insbesondere Rechtsgeschäfte, die der Gesetzgeber mit Nichtigkeitssanktion belege.

Die Frage, ob das Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen ist, sei nach VwGH 27.1.1983, 81/15/0121 ausschließlich zivilrechtlich zu lösen. Gemäß § 879 ABGB sei ein Vertrag, der gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt, nichtig. Nach § 168 Abs 1 StGB sei das Veranlassen oder Fördern der Abhaltung von Spielen, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen oder die ausdrücklich verboten sind, unter

Strafe gestellt. Wer sich gewerbsmäßig an solchen Spielen beteilige, würde nach § 168 StGB bestraft.

Die Lehre sehe unter Berufung auf die Judikatur Verträge, die ein verbotenes Glücksspiel zum Gegenstand haben daher als unwirksam an (vgl. *Kletecka/Schauer*, ABGB § 879 Rz 45 unter Hinweis auf 3 Ob 571/81 - SZ 54/157; 8 Ob 680/89 = SZ 63/139; 7 Ob 579/95 = RdW 1996, 309; 5 Ob 506/96 = JB1 1997, 37; *Battlog*, ÖJZ 1998, 547; Binder, ÖJZ 1998, 175).

Da die Gebührenpflicht gültige Rechtsgeschäfte voraussetze, ziehe die Literatur daraus den Schluss, dass verbotene Spiele nicht nur ungültig seien, sondern auch ohne gebührenrechtliche Relevanz (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸ [2006] § 33 TP 17 GebG Rz 3a). Dies hätte den Gesetzgeber bewegt, mit den Glücksspielgesetznovellen 2008 und 2010 die Glücksspielspielabgabe einzuführen, die illegale Glücksspiele erfassen wolle.

Auch aus § 23 Abs 2 BAO ergebe sich keine Gebührenpflicht des nichtigen Rechtsgeschäfts. § 23 Abs 5 BAO regle nämlich, dass die in den Abgabenvorschriften abweichenden Grundsätze durch § 23 Abs 2 BAO unberührt bleiben würden. § 15 Abs 1 GebG sei ein solcher abweichender Grundsatz, wonach nur gültig zustande gekommene Rechtsgeschäfte der Gebühr unterliegen würden (*Twardosz*, GebG-ON601 § 17 Rz 42ff).

Das gegenständliche Pokerturnier hätte von 25. bis 31. Oktober 2010 stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG idF BGBl. I Nr. 73/2010 geregelt, die am 19. August 2010 in Kraft getreten wäre und bis zum 27. Juli 2012 gegolten hätte: *„Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des § 22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.“*

Diese Übergangsvorschrift wäre mit der ausdrücklichen Anführung von Poker in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG erlassen worden und knüpfe in Bezug auf die Zulässigkeit des Betriebs eines Pokersalons an zwei kumulative Voraussetzungen an, der Betrieb des Pokersalons wäre bereits nach der Rechtslage zum 1.1.2010 zulässig und der Betrieb sei bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt.

Der Wortlaut setzte voraus, dass die Zulässigkeit der von der C GmbH angebotenen Glücksspiele nach der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 durch die belangte Behörde beurteilt hätte werden müssen. In den ErlRV zur GSpG Novelle 2008 (658 BlgNR 24. GP, 10) werde dargelegt, dass nach langjähriger Ansicht und Auslegungspraxis des BMF Poker außerhalb der Spielbanken verboten wäre.

Vorbehaltlich der Prüfung ob bei der jeweiligen Variante der Gewinn oder Verlust überwiegend vom Zufall abhängt, wäre das Spiel daher nach dieser Ansicht nach § 168 Abs 1 StBG tatbestandsmäßig und dessen Veranstaltung sowie die gewerbsmäßige Beteiligung daran strafbar.

Da Poker wegen Verstoß gegen § 879 ABGB als verbotenes Glücksspiel nichtig gewesen wäre und nichtige Verträge keiner Gebühr unterlägen, hätte nur dann Gebühr festgesetzt und geschuldet werden können, wenn zweifelsfrei feststehe, dass Poker zumindest in der gespielten Variante erlaubt gewesen wäre.

Sollte die Behörde zum Ergebnis kommen, dass Poker verboten wäre, würde nicht nur die Gebühr entfallen sondern auch die Grundlage dafür den Bf zur Haftung heranzuziehen. Die Zulässigkeit der von der C GmbH angebotenen Glücksspiele wäre somit eine Vorfrage für die Beurteilung, ob zwischen den Spielteilnehmern die rechtsgültigen Rechtsgeschäfte zustande gekommen seien. Diese Vorfrage hätte die Behörde nicht beurteilt.

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO habe der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn er von Amts wegen erlassen wird. Der bekämpfte Bescheid sei von Amts wegen erlassen worden. Die Begründung solle es ermöglichen, die für eine behördliche Entscheidung maßgeblichen Überlegungen nachzuvollziehen und darin seien

- die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens (Sachverhaltsfeststellungen),
- die Beweiswürdigung und die hierfür maßgeblichen Erwägungen,
- die Beurteilung von Vorfragen, die für die Lösung der Hauptfrage, über die in dem durch den Bescheid abgeschlossenen Verfahren abzusprechen war und
- die maßgeblichen rechtlichen Erwägungen, deretwegen der angesprochene Tatbestand als erfüllt erachtet worden wäre, zusammenzufassen. Die Begründung eines Bescheides müsse erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet habe.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 21.4. 1997, 96/17/0467 sei die Beurteilung von Vorfragen in die Begründung aufzunehmen. Die belangte Behörde habe überhaupt nicht festgestellt, ob der Betrieb der C GmbH bereits auf der Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre. Diese Voraussetzung (in Verbindung mit der Voraussetzung, dass der Betrieb bereits mit einer gewerberechtlichen Bewilligung vor dem

15. März 2010) erfolgt sei, hätte das Vorliegen einer verbotenen Ausspielung und damit die Anwendbarkeit der Verwaltungsstrafbestimmung des § 52 Abs 1 Z 1 GSpG sowie der Strafbestimmung des § 168 StGB gemäß der Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG verhindert.

Nur unter diesen Voraussetzungen wären auch die von den Spielteilnehmern abgeschlossenen Rechtsgeschäfte zivilrechtlich gültig zustande gekommen und hätten zum Entstehen der Gebührenpflicht geführt. Da die belangte Behörde es unterlassen habe, diese Vorfrage zu beurteilen, hätte der Beschwerdeführer nicht zur Haftung in Anspruch genommen werden dürfen.

Außerdem hätte die Feststellung eines Abgabenausfalls (Uneinbringlichkeit) gefehlt.

Die Haftung nach § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung, bei der die Vertreter (zB Geschäftsführer) damit für Abgaben - der vertretenen Personen - nur insoweit haften würden, als diese bei den vertretenen Personen, bei den Gesamtschuldnern sowie bei den (außerhalb des § 9 BAO) Haftenden nicht eingebracht werden könnten. Erst wenn die Uneinbringlichkeit weder beim ursprünglichen Abgabenschuldner, Gesamtschuldner oder Haftungsschuldner außerhalb des § 9 BAO feststünde, sei die Haftung nach § 9 BAO möglich. Demnach könne der Vertreter solange nicht in Anspruch genommen werden, als ein Ausfall beim Erstschuldner, bei den Gesamtschuldnern sowie bei den (außerhalb des § 9 BAO) Haftenden nicht eindeutig feststeht.

Die Haftung nach § 9 BAO sei somit subsidiär und Voraussetzung sei die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären, aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergebe sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit, sei aber bereits dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststünde, dass die Abgabensforderung mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könne.

Die Einbringung einer möglichen Konkursquote vom Primärschuldner sei zu berücksichtigen. Uneinbringlichkeit liege etwa vor bei Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens nach § 71b IO. Erst wenn die Uneinbringlichkeit einer Abgabe feststünde, sei auf die Prüfung der für eine Haftung nach § 9 BAO maßgebenden weiteren an die Person des allenfalls Haftungspflichtigen geknüpften Voraussetzungen einzugehen.

Zur Entrichtung der obenstehenden Gewinngebühr wären gemäß § 28 Abs 3 GebG idF des Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetzes BGBl I 2005/105 bis 31.12.2010 sowohl die Vertragsteile sowie der Veranstalter, der das Glücksspiel organisiert, zur ungeteilten Hand (als

Gesamtschuldner) verpflichtet. Die Gewinnstgebühr würde durch zwischen den Teilnehmern des Kartenpokerspieltumiers abgeschlossene Verträge über Glücksspiele ausgelöst, sofern diese Verträge gültig zustandegekommen wären.

Die Spieler seien dann Abgabenschuldner der Gewinnstgebühr. Es würden in diesem Fall mehrere Personen gleichzeitig die selbe Abgabe als Gesamtschuldner im Sinne des § 6 BAO schulden. Der Beschwerdeführer habe bereits in der Stellungnahme vom 4. Mai 2018 vorgebracht, dass die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei den Abgabenschuldner nicht feststünde und darauf verwiesen, dass die belangte Behörde keinen Versuch unternommen hätte, die verfahrensgegenständliche Gewinnstgebühr bei den Kartenpokerspielen einzuheben.

Die Abgabenbehörde habe das Pokerturnier im Jahr 2010 vor Ort geprüft und hätte die Pflicht und die Möglichkeit gehabt, die Identität der Pokerspieler festzustellen und die Abgaben bei den Pokerspielen (Abgabenschuldner) einzuheben. Weiters habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass es nicht feststünde, dass Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Kartenpokerspieler des Turniers erfolglos wären.

Die Aussage der belangten Behörde, dass die Identität der Vertragspartner nicht mehr festzustellen sei und ihre Inanspruchnahme daher faktisch nicht möglich sei, belege jedoch nicht, dass die Abgabe bei den Spielern uneinbringlich sei, sondern bestätige lediglich, dass nicht feststünde, ob die Abgabe uneinbringlich sei.

Darunter dass die Abgaben gemäß „nicht eingebracht werden können“ verstünde der Gesetzgeber nicht, dass die Abgabepflichtigen unbekannt seien, sondern dass Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos oder voraussichtlich erfolglos wären.

Dies stünde keineswegs fest. Selbst wenn die Gewinnstgebühr für Oktober 2010 nicht mehr bei den Spielern eingebracht werden können würde, müsste die belangte Behörde im bekämpften Bescheid auch prüfen, ob die Abgabe auch bei der C GmbH uneinbringlich sei.

Die Abgabe der C GmbH wäre im Jahr 2012 vom Verfassungsgerichtshof und im Jahr 2013 vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden. Der Antrag auf Nachsicht und Zahlungserleichterung wäre ebenfalls abgewiesen worden, letzterer nach fast fünf Jahre nach dessen Stellung.

Gegen diesen abweisenden Bescheid wurde fristgemäß Beschwerde gemäß § 243 BAO eingebracht. Bisher wäre noch gar kein Versuch unternommen worden, bei der C GmbH als Primärschuldnerin die Gewinnstgebühr für Oktober 2010 einzuheben.

Somit stünde nicht fest, ob die Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin einbringlich ist. Die belangte Behörde hätte im bekämpften Bescheid auch keine Aussage darüber getroffen, zumal selbst aus der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens bei der Primärschuldnerin sich noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit der Abgabe bei dieser ergeben würde. Ohne jegliche

Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der vertretenen Person sei es rechtswidrig, den Bf zur Haftung in Anspruch zu nehmen.

Selbst wenn Poker 2010 erlaubt gewesen wäre, die Spielverträge gültig zustande gekommen wären und die Uneinbringlichkeit der Abgabe sowohl bei der C GmbH als Primärschuldnerin als auch bei den Spielern als Gesamtschuldner feststehen würde, würde der Bf nicht haften, weil ihn keine Pflichtverletzung iSd § 9 Abs 1 BAO treffe.

Die Inanspruchnahme eines Vertreters als Haftender setze voraus, dass er nicht Sorge getragen habe, dass die entsprechenden Abgabenschuldigkeiten entrichtet würden. Die belangte Behörde führe im bekämpften Bescheid ins Treffen, dass der Beschwerdeführer keine Zahlungen für die aushaftenden Abgaben geleistet hätte. Da er somit verabsäumt hätte, für die gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen, hätte er seine Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde verletzt.

In der bisherigen Nichtentrichtung der Abgabe sei jedoch keine Pflichtverletzung zu erblicken, weil bisher gar keine Pflicht bestanden hätte, die Abgaben zu entrichten.

Die C GmbH habe bis 2012 Verfahren betreffend die Gewinngebühr für Oktober 2010 geführt und dabei die Aussetzung der Einhebung beantragt. Somit wären die Abgaben nicht vollstreckbar. Mangels Vollstreckbarkeit hätte keine Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben und mangels Verpflichtung auch keine Pflichtverletzung bestanden.

Nachdem die Beschwerde der C GmbH im September 2012 vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt worden sei, habe die Gesellschaft sofort, am 20. September 2013, einen Antrag auf Nachsicht und einen Antrag auf Zahlungserleichterungen gestellt.

Die Behandlung des Antrags auf Nachsicht hätte bis zum abweisenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.2.2018 gedauert. Das Verfahren betreffend den Antrag auf Zahlungserleichterungen sei noch anhängig. Es hätte 4,5 Jahre gedauert, bis die belangte Behörde diesen Antrag mit Bescheid vom 27.2.2018 abgewiesen hätte. Gegen diesen abweisenden Bescheid habe die C GmbH fristgerecht eine Beschwerde erhoben.

Erst am 15. März 2019, also ein Jahr später, habe die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung erlassen. Die C GmbH hätte beabsichtigt, gegen diese Beschwerdevorentscheidung fristgerecht einen Vorlageantrag zu erheben, um die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu erzielen.

Da seit der Entstehung der Abgabenschuld die Einbringung der Abgaben aufgrund zulässiger Rechtsbehelfe gehemmt gewesen wäre, hätte keine Veranlassung bestanden, eine Zahlung zu leisten. Am 20. März 2019, dh am selben Tag als der C GmbH die Beschwerdevorentscheidung

betreffend die Abweisung eines Zahlungserleichterungsersuchens zugestellt worden sei, hätte der Bf den bekämpften Bescheid erhalten.

Da das Verfahren bezüglich des Antrags auf Zahlungserleichterung nach wie vor anhängig sei, könne dem Bf keine Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtentrichtung der Abgabe vorgeworfen werden. Weiters sei anzumerken, dass der Vertreter keine abgabenrechtliche Pflicht verletze, wenn die Abgabe nicht entrichtet werde, wenn der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat. Der Vertreter müsse zur Entrichtung fälliger Abgaben auch keine Kredite aufnehmen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgeblich sei daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werde.

Die C GmbH hätte die Gewinngebühr für Oktober 2010 am 22. November 2010 angemeldet. Die belangte Behörde hätte am 29. November 2010 den Bescheid erlassen und die Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 948.318,83 € festgesetzt.

Zum damaligen Zeitpunkt hätte die Gesellschaft nicht über ausreichend liquide Mittel verfügt, um 948.318,83 € zu bezahlen. Das Bankkonto hätte sowohl für Oktober als auch für November 2010 einen Saldo in Höhe von 9.732,97 € aufgewiesen. Per 31. Dezember 2010 hätte dieses Konto einen Saldo in Höhe von 9.742,10 € aufgewiesen. Das andere Bankkonto hätte für Oktober einen Saldo in Höhe von 8.730,63 €, für November 2010 einen Saldo in Höhe von 9.815,19 € aufgewiesen. Per 31. Dezember 2010 hätte dieses Konto einen Saldo in Höhe von 9.188,79 € aufgewiesen.

Mangels Vorhandenseins liquider Mittel hätte der Bf die Abgabe nicht entrichten können, weshalb keine Pflichtverletzung vorliege. Ungeachtet des Umstandes, dass weder die Abgabenschuld noch ihre Uneinbringlichkeit feststünden, könne der Bf daher auch mangels Pflichtverletzung nicht nach § 9 Abs 1 BAO zur Haftung in Anspruch genommen werden.

Zum zweiten Punkt der sachlichen Unbilligkeit der Inanspruchnahme zur Haftung führte der Bf aus, dass die Haftungsbestimmung des § 9 Abs 1 BAO - wie jede abgabenrechtliche Haftung - eine Ermessensnorm sei. Es liege daher - selbst bei Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale - im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie den Geschäftsführer tatsächlich in Anspruch nehme.

Nach § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei vor allem der

Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen, der in einer Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden für den Fall, dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin nicht eingebracht werden können, bestehe. Aus diesem „Besicherungsgedanken“ leite sich grundsätzlich eine Nachrangigkeit im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Abgabepflichtigen ab. *Ritz* spreche in seinem Kommentar von der Subsidiarität als Ermessensrichtlinie.

Neben der Nachrangigkeit seien bei der Ermessensübung (Mit) verschulden der Behörde an der Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Hauptschuldner, Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit, Grundsatz von Treu und Glauben zu berücksichtigen.

Dem Begriff der „Billigkeit“ komme nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bedeutung von „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“ zu (vgl. VwGH 23.1.1989, 87/15/0136; 17.12.2002, 98/17/0250; 12.10.2009, 2009/16/0085).

Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme eines Haftenden liege dann vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht hätten werden können, die Abgabenbehörde diese Einbringung aber zumindest grob fahrlässig unterlassen hätte und ihr somit Säumigkeit bei der Einbringung vorgeworfen werden könne.

Dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bedeutung „öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Die Abgabenbehörde verfolge zwar das Interesse an einer raschen, reibungslosen, gesicherten und kostensparenden Einbringung der Abgaben, jedoch sei dieses Interesse nur eines der Momente, das für die Ermessensentscheidung von Bedeutung:

Es dürfe nicht andere - auf Billigkeit gestützte - berechnete Interessen verdrängen.

Vielmehr hätten alle diese Komponenten ihr Gewicht und seien nach dem Ergebnis ihrer Gegenüberstellung und Abwägung für die Ermessensentscheidung bestimmend. Es sei somit die Aufgabe der Abgabenbehörde, diese Abwägung vorzunehmen. Durch die Ermessensübung solle Schärfe, Härte und Unverhältnismäßigkeiten bei der Haftung wirksam begegnet werden. Die Ermessensübung der Abgabenbehörde sei nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO zu begründen.

Nach allgemeinen Ausführungen zur sachlichen Unbilligkeit ging der Bf auf die sachliche Unbilligkeit im konkreten Fall ein. Bereits in der Stellungnahme vom 4. Mai 2018 hätte der Bf ausgeführt, dass seine Inanspruchnahme zur Haftung unbillig wäre, weil selbst wenn feststünde, dass die Abgabe bei den Spielern nicht (mehr) einbringlich ist, wäre im konkreten Fall bei der Ermessensübung der Umstand zu berücksichtigen, dass der belangten Behörde die

Pokerspiele im Jahr 2010 bereits bekannt waren und sie die Möglichkeit hatte, die Abgabe bei den Abgabenschuldnern (Spielern als Gesamtschuldnern) einzuheben.

Dass sie dies offenbar unterlassen hätte, rechtfertige nicht die Inanspruchnahme des Geschäftsführers der C GmbH. Es wäre unbillig, wenn die belangte Behörde bei den Abgabenschuldnern offenbar jahrelang keine Versuche unternommen hätte, die Abgabe einzuheben, und dann acht Jahre später vom Geschäftsführer ihre Entrichtung verlange.

Die belangte Behörde hätte in dem bekämpften Bescheid ausgeführt, dass die Abgabe bei den Spielern uneinbringlich sei. Dies könne jedoch nicht die Haftung beim Geschäftsführer sachlich begründen. Die Unbilligkeit der Inanspruchnahme des Bf für 962.468,85 € bestünde gerade darin, dass die belangte Behörde in den letzten acht Jahren es unterlassen habe, die Abgaben bei den Spielern (als Gesamtschuldnern) einzuheben. Erst mit dem Schreiben vom 11. Juli 2018 hätte die belangte Behörde den Bf ersucht, die Spielerdaten (Name, Adresse und Geburtsdatum) bekanntzugeben.

Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme eines Haftenden liege dann vor, wenn aushaftende Abgabenschulden vom Primärschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht hätten werden können, die Abgabenbehörde diese Einbringung aber zumindest grob fahrlässig unterlassen hätte und ihr somit Säumigkeit bei der Einbringung vorgeworfen werden könne. Diese Aussage könne man auch im Fall des - acht Jahre dauernden - Unterlassens der Inanspruchnahme der Spieler als Gesamtschuldner anwenden. Die Inanspruchnahme zur Haftung führe zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Bf, der seine Wurzel darin habe, dass die Abgabenbehörde es jahrelang unterlassen hätte, bei sämtlich in Frage kommenden Gesamtschuldnern (dh neben der C GmbH auch den Spielern) die Abgabe einzutreiben.

Zum dritten Punkt, auf den sich die Bescheidbeschwerde stützt, einer falschen Ermessensübung, führte der Bf aus, dass unter der Annahme der Uneinbringlichkeit der Abgaben sowohl bei den Spielern als Gesamtschuldner als auch bei der C GmbH als Primärschuldnerin, die belangte Behörde im Rahmen der Übung des Ermessens nicht die Argumente für bzw gegen die Unbilligkeit und die Zweckmäßigkeit abgewogen hätte.

Im bekämpften Bescheid habe die belangte Behörde dargelegt, dass Ermessensentscheidungen iSd § 20 BAO innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen wären. Sie habe jedoch keine Argumente für und gegen die Billigkeit und Zweckmäßigkeit der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers zur Haftung angeführt.

Die belangte Behörde habe lediglich ausgeführt, dass „wesentliches Ermessenskriterium die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles sei“. Die Geltendmachung der Haftung sei nach Ansicht der belangten Behörde in der Regel ermessenskonform, wenn die betreffenden Abgaben beim Primärschuldner uneinbringlich seien. Dem sei folgende Ansicht von *Stoll* entgegenzuhalten: *„Die Abgabenbehörde verfolgt zwar das Interesse an einer gesicherten Einbringung der Abgaben, jedoch ist dieses Interesse nur eines der Momente, die für die Ermessensentscheidung von Bedeutung sind: Es darf nicht andere – auf Billigkeit gestützte - berechnete Interessen verdrängen. Vielmehr haben alle diese Komponenten ihr Gewicht und sind nach dem Ergebnis ihrer Gegenüberstellung und Abwägung für die Ermessensentscheidung bestimmend (vgl Stoll, Das Steuerschuldverhältnis [1972] 219).“*

Somit habe die belangte Behörde bei Überprüfung des Vorbringens des Bf die Argumente für und gegen die Unbilligkeit und die Zweckmäßigkeit gegeneinander abzuwägen. Dies habe sie jedoch unterlassen und sei deshalb zum falschen Ergebnis gekommen. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshof stelle ein Unterlassen der Abwägung der Argumente im Übrigen Willkür dar (VfSlg 8674, 9665, 12.477).

Es reiche nicht aus, wenn die Behörde nur die für die Inanspruchnahme zur Haftung maßgeblichen Gründe aufzähle. Die Behörde dürfe es nicht unterlassen, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Verneinung der Inanspruchnahme zu sprechen scheinen. Sie müsse in die Lage kommen, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen (VfSlg 8674, 9665, 12.477; Machacek, Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof⁵ [2004] 123).

Zusammenfassend führte der Bf aus:

1. Keine Abgabenschuld: Es stünde nicht fest, dass die Gebühren überhaupt geschuldet würden. Nach dem Gebührengesetz könnten Gebühren nur für gültig zustande gekommene Rechtsgeschäfte festgesetzt werden. Nach Ansicht des BMF und der Literatur wäre Poker - zumindest in einigen Spielvarianten - ein illegales Glücksspiel. Verträge über illegale Glücksspiele seien nach § 879 ABGB nichtig. Für nichtige Verträge könne keine Rechtsgeschäftsgebühr festgesetzt werden, was den Gesetzgeber zur Einführung der Glücksspielabgabe bewogen habe. Die belangte Behörde habe keinerlei Gründe für ihren Sinneswandel hinsichtlich der Erlaubtheit des Poker angeführt, weshalb für die Frage der Haftung davon auszugehen sei, dass die Gebühr gar nicht geschuldet werde.
2. Keine Uneinbringlichkeit: Gebührenschuldner wären neben der C GmbH auch die Spieler. Dass die Abgabe bei diesen uneinbringlich sei, stehe ebenfalls nicht fest. Dass die belangte Behörde die Namen der Spieler nicht kenne, ändere nichts daran, es möge ein Grund dafür sein, dass die Uneinbringlichkeit nicht feststehe, aber keinesfalls die Feststellungen zur

Uneinbringlichkeit der Abgabe bei den Spielern ersetzen. Somit bestünde auch kein Grund den Bf zur Haftung heranzuziehen.

3. Keine Pflichtverletzung: Die Abgabe wäre deshalb bisher nicht entrichtet worden, weil sie zunächst bekämpft worden wäre, dann Nachsicht beantragt und am Schluss ein Zahlungserleichterungsersuchen eingebracht worden wäre. Über das Zahlungserleichterungsersuchen sei noch nicht rechtskräftig entschieden worden. All dies seien zulässige Rechtsbehelfe. Es könne keine Pflichtverletzung darin erblickt werden, zulässige Rechtsbehelfe zu ergreifen, die von Gesetzes wegen dazu führen, dass die Einbringung gehemmt wird, und die Abgabe im Rahmen des gesetzlich Zulässigen nicht zu entrichten. Zum Zeitpunkt des Turniers und der Fälligkeit der Abgabe ständen außerdem die liquiden Mittel zur Entrichtung der Abgabe nicht zur Verfügung, auch deshalb stelle die Nichtentrichtung der Abgabe keine Pflichtverletzung dar.

4. Unbilligkeit: Es würde unbillig sein, den Bf zur Haftung heranzuziehen, nachdem die Abgabenbehörde selbst es acht Jahre lange unterlassen habe, die Abgabe bei den Primärschuldnern (Spielern) einzutreiben.

Es wurde beantragt, der Beschwerde stattzugeben und den bekämpften Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben und

in eventu beantragt,

der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Haftung herabzusetzen.

3.3. Geschäftsführerhaftungsverfahren: Nicht gegenständliche Beschwerde vom 23. April 2019 gegen den Abgabenbescheid vom 29. November 2010

Der Bf hat parallel zum gegenständlichen Haftungsbescheid auch gegen den diesem zu Grunde liegenden Festsetzungsbescheid vom 29. November 2010 Beschwerde erhoben.

Die Berufung der C GmbH gegen genau denselben Bescheid wurde mit Entscheidung UFS vom 7. Oktober 2011, RV/0743-W/11 vom Unabhängigen Finanzsenat abgewiesen.

In der Folge lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 21.09.2012, B 1357/11, ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab, der dem Antrag der C GmbH auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit Beschluss VwGH vom 04.01.2013, AW 2012/16/0055, nicht stattgab und die Behandlung der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung mit Beschluss VwGH vom 9.9.2013, 2012/16/0188, ebenfalls ablehnte.

Auch die Verfahren betreffend Nachsicht und Zahlungserleichterung wurden abweisend entschieden ersteres vom BFG 06.02.2018 RV/7100382/2014 zweiteres vom BFG 16.10.2020, RV/7103357/2019.

Der Inhalt der neuerlichen Beschwerde gegen denselben Abgabenbescheid, die nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist, wird an dieser Stelle kurz dargestellt, weil der Bf im gegenständlichen Vorlageantrag darauf Bezug nimmt (siehe Punkt 3.6.):

Bei der neuerlichen Beschwerde brachte der Bf neben der Unrechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme des Bf vor, dass die Gebührenschild nicht entstanden sei auf Grund Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes. Dies begründete der Bf damit, dass Gegenstand der Gewinngebühr gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit b GebG idF vor dem 1.1.2011 das Glücksspiel gemäß § 1 Abs 1 GSpG gewesen wäre und im Gegensatz zu der ab 1.1.2011 gemäß § 57 Abs 1 GSpG geltenden Glücksspielabgabe die Gewinngebühr an ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft angeknüpft hätte. Die Gewinngebühr wäre im Gebührengesetz geregelt und im Rahmen des Gebührengesetzes könnten nach ganz hM generell nur gültig zustande gekommene Rechtsgeschäfte die Gebührenpflicht auslösen, während nicht gültig zustande gekommen insbesondere Rechtsgeschäfte seien, die der Gesetzgeber mit Nichtigkeitssanktion belegt habe.

Die Frage, ob das Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen sei, wäre dem Verwaltungsgerichtshof zufolge (VwGH 27.1.1983, 81/15/0121) daher ausschließlich zivilrechtlich zu lösen und gemäß § 879 ABGB sei ein Vertrag, der gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstoße, nichtig.

Da das gegenständliche Glücksspiel nach § 168 Abs 1 StGB strafbar wäre und Poker auch nach Ansicht des BMF ein verbotenes Spiel wäre, würde kein gültiges Rechtsgeschäft vorliegen.

Da die Gebührenpflicht gültige Rechtsgeschäfte voraussetze, ziehe die Literatur (*Arnold, Rechtsgebühren*⁸ [2006] § 33 TP 17 GebG Rz 3a) daraus den Schluss, dass verbotene Spiele nicht nur ungültig seien, sondern auch ohne gebührenrechtliche Relevanz, was den Gesetzgeber bewogen hätte, mit den Glücksspielgesetznovellen 2008 und 2010 die Glücksspielspielabgabe einzuführen, die illegale Glücksspiele erfassen wollte und nicht auf die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts abstellt.

Auch aus § 23 Abs 2 BAO ergebe sich keine Gebührenpflicht des nichtigen Rechtsgeschäfts. § 23 Abs 5 BAO regle nämlich, dass die in den Abgabenvorschriften abweichenden Grundsätze durch § 23 Abs 2 BAO unberührt bleiben würden. § 15 Abs 1 GebG sei ein solcher

abweichender Grundsatz, wonach nur gültig zustande gekommene Rechtsgeschäfte der Gebühr unterliegen würden, weshalb dies bei nichtigen Rechtsgeschäften nicht der Fall sei.

Das gegenständliche Pokerturnier hätte von 25. bis 31. Oktober 2010 stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Übergangsbestimmung des § 60 Abs 24 GSpG idF BGBl. 1 Nr. 73/2010, welche am 19.8.2010 in Kraft getreten wäre und bis zum 27.7.2012 gegolten hätte geregelt *„Bis zur Erteilung einer Konzession im Sinne des §22, längstens bis 31.12.2012, steht § 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes dem Betrieb eines Pokersalons für Pokerspiele ohne Bankhalter im Lebendspiel dann nicht entgegen, wenn dieser Betrieb bereits auf Grundlage der Rechtslage zum 1. Jänner 2010 zulässig gewesen wäre und bereits vor dem 15. März 2010 auf Basis einer aufrechten gewerberechtlichen Bewilligung erfolgt ist.“*

Diese Übergangsvorschrift sei mit der ausdrücklichen Anführung von Poker in der demonstrativen Aufzählung des § 1 Abs 2 GSpG erlassen worden.

Da nichtige Rechtsgeschäfte nicht der Gebühr unterliegen würden, sei auch der bekämpfte Bescheid rechtswidrig.

3.4. Konkursverfahren der C GmbH

Am 23. April 2019 wurde ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens für die C GmbH an die Finanzprokurator weitergeleitet.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xx.xx.2019 wurde das Konkursverfahren beim Handelsgericht Wien, Aktenzeichen ***bbb*** eröffnet.

3.5. Beschwerdeentscheidung vom 31. Oktober 2019

Die gegenständliche Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wies die belangte Behörde mit Beschwerdeentscheidung am 31. Oktober 2019 als unbegründet ab, mit insb. folgender Begründung:

Die belangte Behörde hätte bei der vorgenommenen Nachschau gern. § 144 BAO beim EPT-Turnier vom 25. Bis 31. Oktober 2010 wurde den Bf bereits auf die Grundlagen für die Bemessung der Gebühr gern. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG hingewiesen. Mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 15. März 2019, wäre gegenüber dem Bf die Haftungsinanspruchnahme gem. § 9 BAO iVm §§ 80 ff BAO und Festsetzung für Gebühren a.d. Glücksspielmonopol für den Zeitraum Oktober 2010, sowie Säumniszuschläge für diese Abgaben erfolgt, da die Abgaben bei der Primärschuldnerin C GmbH infolge Zahlungsunfähigkeit mit Sicherheit uneinbringlich seien und es der Bf als handelsrechtlicher

Geschäftsführer unterlassen habe, für die ordnungsgemäße Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Zur Frage der Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der Primärschuldnerin führte die belangte Behörde aus, dass der Bf bereits bei einer Begehung am 9. Dezember 2010 in 1110 Wien, Brehmstraße 21 angegeben hätte, dass die C GmbH keinerlei Vermögenswerte hätte und in Linz nur ein Pokercasino betreibe, dessen Räumlichkeiten und Einrichtung ebenfalls nur von der „Gruppenholdingfirma“ zur Verfügung gestellt werde. Die Gesellschaft existiere eigentlich nur als „Veranstaltungsträger“ für Pokerturniere und das einzig „wertvolle“ sei die Gewerbeberechtigung.

Daneben sei zu berücksichtigen, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom xx.xx.2019, ***bbb***, das Konkursverfahren über das Vermögen der C GmbH eröffnet worden sei. Dem gegen diesen Beschluss erhobenen Rekurs wäre vom Oberlandesgericht Wien mit Beschluss vom 2.8.2019 zu ***ccc*** nicht stattgegeben worden.

In der Begründung dieses Beschlusses wäre auf die Stellungnahme des Masseverwalters vom 26. Juni 2019 verwiesen worden, wonach die Schuldnerin seit Jahren keine Umsätze erwirtschaftet habe, völlig vermögenslos und aus eigener Kraft nicht zur Bestreitung der laufenden Kosten fähig sei. Zwar ergebe sich aus der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht zwingend die gänzliche Uneinbringlichkeit einer Abgabeforderung, deren Uneinbringlichkeit sei jedoch dann anzunehmen, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens feststünde, dass diese mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden könne (VwGH 6.8.1996, 92/17/0186; 27.4.2000, 98/15/0129; 26.5.2004, 99/14/0218).

Aus dem Bericht des Masseverwalters vom 26. Juni 2019 sei auf Grund des Umstandes, dass die Schuldnerin vermögenslos sei und sogar die laufenden Kosten nicht aus eigener Kraft bestreiten könne, nur der Schluss zu ziehen, dass die Primärschuldnerin die gegenständliche Abgabeforderung nicht einmal teilweise befriedigen könne. Aus diesen Umständen ergebe sich zweifelsfrei die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der C GmbH.

Soweit die Haftungsinanspruchnahme aus dem Grund bestritten werde, dass neben dem Veranstalter auch die Spielteilnehmer gemäß § 28 Abs. 3 GebG Gesamtschuldner der gegenständlichen Gebühren wären, bei denen die Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht festgestellt worden sei, sodass die subsidiäre Haftung des Geschäftsführers gemäß § 9 BAO zu Unrecht erfolgt wäre, wurde auf § 9 Abs. 1 BAO verwiesen: *„Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Abgaben insoweit als die Abgabe nicht eingebracht werden kann.“*

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe die Haftung gegenüber dem Geschäftsführer nur subsidiär geltend gemacht werden, wenn der Ausfall nicht nur beim

Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern eindeutig feststehe (VwGH 24.02.1997. 96/17/0066: 20.11.1997, 96/15/0047; u.a.).

Demnach habe die Abgabenbehörde vor Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu prüfen, ob die aushaftenden Abgabebeträge bei einem anderen Gesamtschuldner oder einem (außerhalb des § 9 BAO) Haftenden eingebacht werden könnten bzw. zu begründen, aus welchen Umständen deren Inanspruchnahme unterblieben sei (vgl. VwGH 24.02.1997.

96/17/00661. Dabei läge - soweit überblickbar - sämtlichen Erkenntnissen der Sachverhalt zu Grunde, dass die als Gesamtschuldner in Betracht kommenden Personen feststellbar wären und daraus resultierend zu prüfen wäre, ob die Abgabe bei diesen (bekannten) Personen eingebracht werden könne. Gegenständlich liege jedoch ein zu diesen Erkenntnissen insoweit abweichender Sachverhalt vor, als die Feststellung der in Frage kommenden Gesamtschuldner nicht möglich sei. § 9 Abs. 1 BAO setze nicht die Uneinbringlichkeit der Abgabe auf Grund der festgestellten Vermögenslosigkeit der Gesamtschuldner (zB auf Grund erfolgloser Vollstreckungsmaßnahmen) voraus, sondern vielmehr den Umstand, dass die Abgabe bei den weiteren Gesamtschuldnern nicht eingebracht werden könne.

Dieser Umstand liege im Gegensatz zur Rechtsansicht des Beschwerdeführers auch dann vor, wenn es zwar bekanntermaßen Gesamtschuldner gibt, es der Abgabenbehörde jedoch trotz der gebotenen Erhebungsschritte nicht möglich ist, die als Gesamtschuldner in Frage kommenden Personen zur Geldendmachung des Abgabenanspruchs festzustellen.

Dem Vorwurf, die belangte Behörde hätte keinen Versuch unternommen, die verfahrensgegenständliche Gebühr bei den Kartenpokerspielern einzuheben, wurde entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde weder zum Zeitpunkt der Nachschau gem. § 144 BAO vor Ort des Pokerturnieres im ***Veranstaltungsort*** im Jahre 2010, noch bei der Festsetzung davon ausgehen hätte müssen, dass die Gebühr trotz erfolgter Anmeldung von der C GmbH in weiterer Folge nicht abgeführt wird. Zum Zeitpunkt der Gebührenanmeldung hätte daher seitens der Abgabenbehörde kein Anlass bestanden, die Daten der teilnehmenden Spieler zu erheben.

Die Feststellung der Identität der Spielteilnehmer hätte zu einem späteren Zeitpunkt, trotz Recherche, nicht mehr durchgeführt werden können, wobei festzuhalten ist, dass ausschließlich die C GmbH über diese Informationen verfügt habe.

Der Aufforderung der belangten Behörde vom 11. Juli 2018 an den Bf, die Spielerdaten bekanntzugeben, wäre nicht Folge geleistet worden. Mangels der Möglichkeit zur Identitätsfeststellung der weiteren Gesamtschuldner iSd § 28 Abs. 3 GebG könne die aushaftende Gebühr bei diesen Personen nicht einbringlich gemacht werden.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Bf die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel hätte, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der

abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären bzw. sei bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; 17.12.2003, 2000/13/0220; 24.2.2004, 99/14/0278; 15.12.2004, 2004/13/0146; 22.4.2015, 2013/16/0208); maßgebend sei daher der Zeitpunkt der Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt würden (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; 23.1.2003, 2001/16/0291).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037. 0038).

Er habe also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen hätte können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichte, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe (vgl. VwGH 28.2.2013, 2012/16/0029; 18.3.2013, 2011/16/0184; 19.3.2015, 2013/16/0166; 22.4.2015, 2013/16/0208; 19.5.2015, 2013/16/0016). Daher habe er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhalten vorzusorgen (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132).

Die Darstellung und Hinweise in der Beschwerde seien nicht geeignet, dies nachzuweisen, zumal auf die Liquidität zum Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten abzustellen ist und die Beschwerde jegliche Ausführung vermissen lasse, warum es dem Bf im Zeitpunkt der Fälligkeit der Gebühr ohne sein Verschulden unmöglich gewesen wäre, die Gebühr zu entrichten.

Zu den Ausführungen in der Beschwerde sei darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung nach § 212a BAO anlässlich der Beschwerde gegen den Abgabenbescheid bzw. das Zahlungserleichterungsansuchen die Fälligkeit der Gebühr bereits eingetreten wäre.

Der mit diesen Anträgen verbundene Zahlungsaufschub ändere nichts an dem Umstand, dass die Beurteilung, ob die Entrichtung der Gebühr ohne Verschulden des Bf unmöglich wäre, auf den Zeitpunkt der Fälligkeit abzustellen sei.

Trotz abweisender Erledigung der Berufung gegen diesen Bescheid durch den Unabhängigen Finanzsenat vom 7.10.2011 (sowohl der Verfassungsgerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof hätten die Behandlung der Beschwerden in der Folge abgelehnt) und auch nach der Abweisung des Nachsichtsansuchens durch das Bundesfinanzgericht (BFG vom 6.2.2018, RV/7100382/2014) wären weiterhin keine Zahlungen erfolgt.

In der Abgabeneinhebung sei auch kein Eingriff in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte zu erkennen (VfGH 21.9.2012, B1357/11-16), weil es der Abgabenschuldige in der Hand habe, die

Vorkehrungen für die Entrichtung der Abgabenschuld zu treffen (VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039 mwN).

Daher wäre es vom Bf als Geschäftsführer der C GmbH zu erwarten gewesen, dass er hinsichtlich der am 20. November 2010 fälligen Gebühr Vorsorge treffe, damit diese aus den von der C GmbH erzielten Einnahmen bzw. aus den von ihr verwalteten Startgeldern entrichtet werden könne. Gerade unter dem Aspekt, dass die Spielteilnehmer als Gesamtschuldner iSd § 28 Abs. 3 GebG anzusehen wären, wäre es geboten gewesen, vor Auszahlung von Gewinnen die auf den jeweiligen Gewinnanteil entfallende Gebühr zur Abfuhr an die Abgabenbehörde einzubehalten. Indem es der Bf unterlassen habe, die angemeldete Gebühr bei Fälligkeit (22. November 2010) abzuführen, hätte er die ihm als Geschäftsführer der C GmbH obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung verletzt.

Indem er keine Vorkehrungen zur Sicherstellung getroffen hat, dass die C GmbH die von ihr geschuldete Gebühr auch tatsächlich abführen könnte, sei die Gebühr bei der C GmbH durch eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf uneinbringlich.

Zur behaupteten unrichtigen Ermessenübung (sachliche Unbilligkeit) führte die belangte Behörde aus, dass mit der Haftungsinanspruchnahme nicht ungerechtfertigt lange zugewartet worden wäre. Wie der Bf zutreffend ausgeführt hätte, wäre gegen den Gebührenbescheid ein Rechtsmittel eingebracht und die Aussetzung der Einhebung beantragt worden.

Nach der Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung sei ein Nachsichtsansuchen bzw. ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht worden. Im Rechtsmittelverfahren über das Nachsichtsansuchen wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 6. Februar 2018 endgültig abgesprochen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. März 2019 wäre von der belangten Behörde über das Zahlungserleichterungsansuchen abgesprochen worden. Am 18. Juni 2019 wäre die Beschwerde nach Vorlageantrag dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt worden (RV/7103357/2019). Am 12. März 2018 wäre ein Auskunftersuchen zur Haftungsinanspruchnahme erfolgt und ein weiteres vom 11. Juli 2018 zur Feststellung der als Gesamtschuldner in Betracht kommenden Spielteilnehmer. Die Haftungsinanspruchnahme wäre mit Bescheid vom 15. März 2019 erfolgt.

Aus der Chronologie der Abläufe sei ersichtlich, dass unmittelbar nach Ergehen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes über das Nachsichtsansuchen, welches für die weitere Vorgangsweise von erheblicher Bedeutung wäre, Maßnahmen betreffend die Haftungsinanspruchnahme bzw. zur Feststellung allfälliger Gesamtschuldner ergriffen worden wären. Eine wie in der Beschwerde dargestellte Unbilligkeit liege daher nicht vor.

3.6. Vorlageantrag vom 6. Dezember 2019

Auf Grund der dargestellten Beschwerdeentscheidung stellte der Bf Vorlageantrag am 6. Dezember 2019.

Nach Darstellung des Sachverhalts und Verfahrensgangs und die nach Ansicht des Bf unbillige Inanspruchnahme seiner Person als Haftungspflichtiger (wie schon in der Bescheidbeschwerde, siehe Punkt 3.2.) bzw. zusammengefasster Beschwerdeentscheidung verwies der Bf, eingehend auf die zusätzlich zum Haftungsbescheid getätigten Äußerungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung auf die Beschwerde des Bf gegen den Abgabenbescheid vom 29. November 2010 (siehe oben Punkt 3.3.) und wies nochmals daraufhin, dass der Bf gemäß § 248 BAO obwohl bereits über die Beschwerde der C GmbH gegen denselben Abgabenbescheid entschieden worden sei, der Bf das Recht hätte, nochmals im Haftungsverfahren Beschwerde dagegen zu erheben.

Darüberhinaus führte der Bf in fünf großen Punkten die in verschiedene Unterpunkte untergliedert waren, aus, warum seiner Meinung seine Heranziehung zur Haftung rechtswidrig sei:

3.6.1. Der Bf führte aus, dass die Voraussetzungen für die Heranziehung zur Haftung nicht vorliegen würden

Er nannte derer folgende:

1. Zugehörigkeit des Haftenden zum Personenkreis der §§ 80 bis 84 BAO
2. Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen
3. der Eintritt eines Abgabenausfalles, d.h. eines Schadens des Abgabengläubigers zufolge Uneinbringlichkeit von Abgaben
4. der Haftende hat seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt
5. der Haftende hat schuldhaft gehandelt
6. die schuldhafte Pflichtverletzung ist ursächlich für den eingetretenen Schaden, d.h. für die Uneinbringlichkeit

Zu Punkt 2 führte der Bf aus, dass er Beschwerde gegen den Abgabenbescheid erhoben hätte, weil keine Abgabeforderung vorliege, weil die abgeschlossenen Glücksspielverträge nach der damaligen Rechtslage aufgrund von § 168 StGB nichtig gemäß § 879 ABGB gewesen wären. Die belangte Behörde hätte die Beschwerde insbesondere auf Grund des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes, BFG vom 26.09.2016, RV/7102003/2008 abgewiesen, mit dem das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis gekommen wäre, dass Spielverträge für konzessionslos

veranstaltete Kartenspokerspiele vorerst abschließbar, aufgrund der konzessionslosen Durchführung aber mit Strafe belegt wären.

Aus den Materialien zu den Glücksspielgesetznovellen ginge hervor, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Rechtsverkehrsbesteuerung des Glücksspiels das konzessionierte und konzessionslos angebotene Glücksspiel steuerrechtlich gleichgestellt hätte.

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch geltend zu machen seien (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125), erläutere der Bf in der Folge nur in verkürzter Form, warum die abgeschlossenen Glücksspielverträge trotz der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in der zitierten Entscheidung, die einen anderen Fall betrifft, nichtig seien:

Zum einen liege eine zivilrechtliche Ungültigkeit der Glücksspielverträge vor, es wäre aber Voraussetzung für die Gebührenpflicht des Rechtsgeschäftes, dass es gültig zu Stande gekommen sei, was nach VwGH 24.9.2002, 99/16/0310 ausschließlich zivilrechtlich und nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu lösen sei. Gemäß § 879 ABGB seien Verträge ungültig, denen gesetzliche Verbote entgegenstehen würden. Nichtigkeit infolge Gesetzwidrigkeit sei nach ständiger Rechtsprechung und Lehre anzunehmen, wenn diese ausdrücklich normiert sei oder insoweit der Verbotszweck die Ungültigkeit des Geschäfts notwendig verlange.

Strafgesetzwidrige Verträge, wie etwa Verträge, die gegen § 1 Abs 1 GSpG iVm § 3 GSpG und § 168 StGB verstoßen würden, wären nichtig.

Zum anderen gäbe es keine Gebührenpflicht für ungültige Rechtsgeschäfte. § 23 Abs 2 BAO besage zwar, dass der Umstand eines rechtswidrigen bzw. gesetzwidrigen Verhaltens der Abgabenerhebung nicht entgegenstehe, sofern der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht würde, dies gelte jedoch dann nicht, wenn der Steuertatbestand ein gültiges Rechtsgeschäft voraussetze, daher bestünde z.B. keine Gebührenpflicht bei Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts.

Da die beschwerdegegenständlichen Glücksspielverträge absolut nichtig und zivilrechtlich ungültig seien, könne dafür keine Gewinngebühr festgesetzt werden. Gemäß § 33 TP 17 Abs 2 GebG (idF BGBl. I Nr. 135/2009) wären Gebühren für Glücksspiele gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Z 7 lit b GebG auch dann zu entrichten, wenn keine Urkunde über das Rechtsgeschäft errichtet wurde. Diese Bestimmung sei allerdings so zu verstehen, dass die Gebühr dennoch nur dann anfalle, wenn ein gültiges Rechtsgeschäft vorliege. Ansonsten wäre schlicht und einfach der Steuergegenstand des Gebührengesetzes nicht erfüllt.

Da keine Abgabeforderung gegen die C GmbH vorliege, sei die erste Haftungsvoraussetzung nicht erfüllt. Das Rechtsmittelverfahren betreffend die Stammapgabe sei noch nicht abgeschlossen, weshalb noch nicht einmal die Abgabeforderung feststehe.

Zum dritten Punkt führte der Bf aus, dass nach der im beschwerdegegenständlichen Fall anzuwendenden Rechtslage zur Entrichtung der Gewinngebühr die Vertragsteile sowie der Veranstalter, der das Glücksspiel organisiert, zur ungeteilten Hand (als Gesamtschuldner) verpflichtet wären (§ 28 Abs 3 GebG idF BGBl. I Nr. 105/2005). Die Gewinngebühr würde durch zwischen den Teilnehmern des Kartenpokerspieltourniers abgeschlossene Verträge über Glücksspiele ausgelöst werden, sofern diese gültig zustande gekommen wären. Die Spieler seien Abgabenschuldner der Gewinngebühr.

Die Abgabe würde in diesem Fall von mehreren Personen als Gesamtschuldner im Sinne von § 6 BAO geschuldet. Die Haftung gemäß § 9 BAO dürfe nur subsidiär geltend gemacht werden, somit erst dann, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern nach VwGH 24.2.1997, 96/17/0066; 20.11.1997/96/15/0047 sowie bei außerhalb des § 9 BAO Haftenden feststünde (VwGH 14.11.1996, 95/16/0071). Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme wäre daher, dass der Abgabenausfall sowohl bei den Vertragsteilen, d.h. den Spielern, als auch bei der C GmbH als Veranstalter feststehe. Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde stehe die Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht fest. Uneinbringlichkeit der Abgabe liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Im beschwerdegegenständlichen Fall stehe nicht fest, ob Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Gesamtschuldner der Abgabe - die Vertragsteile bzw. Spieler - voraussichtlich erfolglos wären. Die belangte Behörde hätte in der Beschwerdeentscheidung behauptet, die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei den Vertragsteilen stünde fest, da die Identität der Gesamtschuldner nicht festgestellt werden hätte können. Aufgrund der Qualifikation von § 9 BAO als Ausfallhaftung komme in gebundener Verwaltung eine solche Haftung solange nicht in Betracht, als die Abgaben bei zumindest einem der Gesamtschuldner oder auch solchen außerhalb der §§ 9 und 9a BAO Haftenden noch einbringlich seien.

Wäre die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der Abgabe bereits dann als erfüllt anzusehen, wenn ein die Abgabe ebenfalls schuldender Gesamtschuldner der Abgabenbehörde unbekannt sei, könne die Abgabenbehörde wählen, ob sie den Gesamtschuldner oder den Geschäftsführer zur Entrichtung der Abgabe verpflichte.

Da die Haftung des Geschäftsführers gemäß § 9 BAO als Ausfallhaftung konzipiert sei, bestehe im Hinblick auf die Reihenfolge der Inanspruchnahme jedoch keine freie Wahlmöglichkeit der Abgabenbehörde. Darüber hinaus würde bei einem derartigen Verständnis des § 9 BAO die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde auf den Geschäftsführer übertragen werden. Dieser hätte dann nachzuweisen, wer der Gesamtschuldner ist und dass die Abgabe bei diesem Gesamtschuldner einbringlich sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgabe sei aber ein Bereich, welcher der Ermittlungspflicht der Behörde - nicht der Nachweispflicht des Geschäftsführers -

zuzuordnen sei. Tatsächlich bestehe aufgrund des Gebührengesetzes in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung keine Verpflichtung der C GmbH oder des Geschäftsführers, die Identität der Spieler zu ermitteln.

Da eine solche Verpflichtung nicht bestanden hätte, könne dem Bf keine Pflichtverletzung im Zusammenhang mit dem Nichtvorhandensein von Spielerdaten vorgeworfen werden. Dem stehe die Berechtigung der Abgabenbehörde gegenüber, abgabepflichtige Veranstaltungen zu überwachen und die Identität der Abgabepflichtigen festzustellen. Dem Finanzamt wäre das Pokerturnier bekannt gewesen und eine entsprechende Überwachung hätte in Form einer Nachschau im Jahr 2010 auch nachweislich stattgefunden. Warum die Behörde anlässlich dieser Nachschau keine Versuche unternommen hätte, die Abgabe bei den Gesamtschuldnern einzuheben, zu sichern oder deren Identität festzustellen, entziehe sich der Kenntnis des Bf.

Im Rahmen der Ermessensübung wäre dies und der Umstand, dass inzwischen neun Jahre seit der Veranstaltung verstrichen seien, jedenfalls zu berücksichtigen.

Zum **vierten Punkt** führte der Bf aus, dass keine Pflichtverletzung im Hinblick auf die Nichtentrichtung der Abgabe bestanden habe.

Zum einen seien keine ausreichenden liquiden Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe verfügbar gewesen.

Die belangte Behörde hätte behauptet, der Bf habe keine Zahlungen für die ausstehenden Abgaben geleistet und somit die Pflicht zur gleichmäßigen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verletzt.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hätte, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Die Gewinngebühr sei eine Selbstbemessungsabgabe, bei denen maßgebend sei, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgeblich sei daher der Zeitpunkt der Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt werde.

Gegenstand der Haftungsanspruchnahme sei die Gewinngebühr für den Zeitraum Oktober 2010. Diese wäre gemäß § 31 Abs 3 GebG (idF BGBl. I Nr. 28/1999) am Montag, 22. November 2010, fällig (fiel auf einen Samstag).

Verfüge der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so dürfe der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen. Es könne aber nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigen. Er habe die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen.

Im Haftungsverfahren hätte der Geschäftsführer das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen, da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen habe, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Die C GmbH hätte am 22. November 2010 nicht über ausreichend liquide Mittel verfügt, um die Gewinngebühr in voller Höhe zu entrichten. Die Gesellschaft hätte im Jahr 2010 über zwei Bankkonten verfügt.

Die liquiden Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Gewinngebühr am 22. November 2010 wären auf Kto. Nr. 28820: 9.732,97 €, Kto. Nr. 28200 2.777,00 € in Summe Saldo 12.509,97 € gewesen.

Am 22. November 2010 hätten daher maximal 12.509,97 € entrichtet werden können. Zum Nachweis, dass im Fälligkeitszeitpunkt nicht ausreichend liquide Mittel vorhanden waren, werde der Auszug des Bankkontos 28200 und des Bankkontos 28820 im Zeitraum November und Dezember vorgelegt.

Der Nachweis des Fehlens ausreichender Mittel zur vollen oder teilweisen Abgabentrachtung vermöge den Vorwurf schuldhafter Pflichtverletzung im Sinne des § 9 Abs 1 BAO zur Gänze oder zum Teil entkräften (VwGH 14.1.1991, 90/15/0066). Mangels ausreichender liquider Mittel hätte die Gewinngebühr im Fälligkeitszeitpunkt durch den Bf nicht in voller Höhe entrichtet werden können.

Die Behauptung der belangten Behörde, dass überhaupt keine Zahlungen im Hinblick auf die festgesetzte Abgabe bzw. Nebenansprüche geleistet worden wären, treffe außerdem nicht zu. Insgesamt wären gegenüber der C GmbH 986.240,59 €, 948.318,83 a€ n Gewinngebühr, 18.960,88 € an ersten Säumniszuschlägen sowie jeweils 9.480,44 € an zweiten und dritten Säumniszuschlägen, festgesetzt worden. Tatsächlich entrichtet worden wären insgesamt 23.771,74 € (in Form von Zahlungen und Überrechnungen). Als Nachweis für die teilweise Entrichtung werde das Abgabenkonto der C GmbH und Bankauszüge für April und Juli vorgelegt.

Zum anderen führte der Bf aus, dass falls das pflichtwidrige Verhalten in der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bestünde (also dass andere Gläubiger höher befriedigt worden

seien), könne der Haftende lediglich für den Mehrbetrag in Anspruch genommen werden, welchen die Abgabenbehörde im Falle der Gleichbehandlung erhalten hätte.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Haftenden. Wenn er nachzuweisen vermöge, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Sollte dieser Nachweis hingegen nicht angetreten werden, könne ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden, sofern er diese aus den zur Verfügung stehenden Mitteln begleichen hätte können.

Die Haftung des § 9 BAO setze ua die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Bestehe nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so sei die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall (nicht jedoch für den Abgabenausfall zur Gänze, BFG 18.11.2016, RV/2101118/2014).

Da im Zeitpunkt der Fälligkeit der Gewinngebühr nicht ausreichend liquide Mittel vorhanden gewesen wären, bestehe für den Bf lediglich die Pflicht zur anteiligen Entrichtung der Gewinngebühr an die Abgabenbehörde.

Zum dritten führte der Bf zum Nachweis betreffend anteilmäßige Befriedigung der Abgabeforderung aus, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dem Vertreter der Nachweis obliege, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger auf die jeweiligen Fälligkeiten bezogen unter Berücksichtigung der vorhandenen liquiden Mittel an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Anhand der Entscheidung des BFG vom 20.1.2017, RV/7103847/2016, werde der Nachweis angetreten, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger durch den Bf als Geschäftsführer an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Da auch im beschwerdegegenständlichen Fall die Daten aus der Buchhaltung zu den jeweiligen Fälligkeitsstichtagen nicht erhoben werden hätten können, werde - analog zur Entscheidung des BFG vom 20.1.2017 - aus Praktikabilitätsgründen der Monatsletzte als Beurteilungsstichtag herangezogen.

Beschreibung	per 30.11.2010	per 31.1.2011	per 30.4.2011	per 31.7.2011
Liquide Mittel (Kto 28200)	9.815,19	10.764,40	2.288,99	0,00
Liquide Mittel (Kto 28820)	9.732,97	9.742,10	9.742,10	9.742,10
Forderungen (Summe Konten 20000, 25010, 25020, 25100)	220.175,85	9.180,61	9.662,93	7.952,97
Forderungen (pos. Saldo auf Verr. Kto 35000 und Kto 33000)	3.197,27	0,00	0,00	1.206,32
+ Entrichtungen auf dem Abgabekonto durch Zahlungen und sonstige Gutschriften	0,00	0,00	9.480,44	9.480,44
= Gesamte liquide Mittel	242.921,28	29.687,11	31.174,46	28.381,83

Beschreibung	per 30.11.2010	per 31.1.2011	per 30.4.2011	per 31.7.2011
Verbindlichkeiten (Summe Konten 30300, 31000, 33000, 35000, 35040)	203.824,52	8.596,82	8.853,99	10.213,59
Verbindlichkeiten (Kto 20000, 28200)	0,00	0,00	0,00	642,80
+ Abgabenverbindlichkeiten (aushaftend und entrichtet)	948.318,83	967.279,71	976.760,15	986.240,59
= Gesamtverbindlichkeiten	1.152.143,35	975.876,53	985.614,14	997.096,98

Gleichbehandlungsquote	21,08%	3,04%	3,16%	2,85%
-------------------------------	---------------	--------------	--------------	--------------

Beschreibung	per 30.11.2010	per 31.1.2011	per 30.4.2011	per 31.7.2011
Gewinstgebühr bzw. Säumniszuschläge	948.318,83	18.960,88	9.480,44	9.480,44
Gleichbehandlungsquote	21,08%	3,04%	3,16%	2,85%
Entrichtung bei Gleichbehandlung	199.946,32	576,81	299,86	269,86
Tatsächliche Entrichtung	0,00	0,00	9.480,44	9.480,44
Ungleichbehandlung	199.946,32	576,81	-9.180,58	-9.210,58

Aus diesen Berechnungen ging hervor, dass zu den Stichtagen, an denen die Gewinstgebühr 10/2010 sowie die ersten, zweiten und dritten Säumniszuschläge fällig gewesen wären, keine ausreichenden liquiden Mittel bei der C GmbH vorhanden gewesen wären. Bei Gleichbehandlung der belangten Behörde mit den übrigen Gläubigern der C GmbH hätte an die belangte Behörde im November 2010 eine Zahlung in Höhe von 199.946,32 € und im Jänner 2011 eine Zahlung in Höhe von 576,81 € entrichtet werden müssen. In den Monaten April und Juli 2011 wäre jeweils eine Zahlung in Höhe von 9.480,44 € geleistet worden.

In der Folge werde anhand einer zweiten Berechnungsmethode der Entscheidung des UFS vom 17.2.2011, RV/0789-G/09, der Quotenschaden der Abgabenbehörde durch Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und Zahlungen ermittelt.

	Nov 2010	Jän 2011	Apr 2011	Juli 2011
Altschulden per Ende des Vormonats (inkl. Steuern)	202.651,15	1.172.277,60	973.299,50	985.800,37
Neuverschuldung im jeweiligen Monat (inkl. Steuern)	1.038.785,07	24.801,00	15.577,73	15.731,01
Schulden gesamt	1.241.436,22	1.197.078,60	988.877,23	1.001.531,38
Zahlungen im jeweiligen Monat	5.959,45	5.464,60	16.667,71	15.301,97
Quote im Verhältnis zu den gesamten Schulden	0,48%	0,46%	1,69%	1,53%
Quotenschaden Vormonat (Abgabe im jeweiligen Monat * Quote)	4.552,36	113,22	159,79	144,85

Altschulden per Ende Vormonat	200.202,10	199.060,21	6.019,79	8.209,04
zzgl. deb. Kred.	2.449,05	5.937,68	0,00	831,18
Gewinstgebühr	0,00	948.318,83	948.318,83	948.318,83
Säumniszuschlag	0,00	18.960,88	18.960,88	28.441,32
Summe Altschulden	202.651,15	1.172.277,60	973.299,50	985.800,37
Schulden im jeweiligen Monat	90.466,24	5.840,12	6.097,29	6.250,57
Gewinstgebühr / SZ	948.318,83	18.960,88	9.480,44	9.480,44
Summe Neuverschuldung	1.038.785,07	24.801,00	15.577,73	15.731,01

Mitübersandt wurden die entsprechenden Beilagen als Nachweis.

Zum sechsten Punkt der mangelnden Kausalität einer allfälligen Pflichtverletzung führte der Bf aus, dass der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe hafte, sondern nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur in dem Umfang, in dem Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Nichtentrichtung der Abgabe bestehe.

Die Haftung des § 9 BAO setze ua die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit voraus. Bestehe nur die Pflicht zur anteiligen Entrichtung, so sei die Verletzung dieser Pflicht nur kausal für den anteiligen Abgabenausfall, nicht jedoch für die

Abgabe zur Gänze. Nicht zuletzt deshalb bestehe bei Verletzung der Gleichbehandlungspflicht die Haftung des § 9 nur anteilig, nämlich mit jenem Teilbetrag, der bei Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu entrichten gewesen wäre.

Der Haftungspflichtige sei für die anteilige - und nicht für die volle - Abgabenschuld in Anspruch zu nehmen, wenn er das Ausmaß der für die Bezahlung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestandenen Mittel darlege.

Der Bf habe obenstehend das Ausmaß der für die Bezahlung der Verbindlichkeiten zur Verfügung gestandenen Mittel dargelegt. Da im Zeitpunkt der Fälligkeit der Gewinnsteuern sowie der Nebenansprüche nicht ausreichende Mittel zur Verfügung gestanden hätten, wäre er lediglich verpflichtet, die Abgaben anteilig zu tilgen. Der Bf habe einen Betrag von 23.771,74 € im Zeitraum 2011 bis 2015 getilgt.

Darüberhinaus äußerte sich der Bf zu den Ermittlungspflichten der belangten Behörde:

Der Bf habe dargetan, dass die liquiden Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabe sowie der Nebengebühren nicht ausreichen, um die Abgabenschuld zur Gänze zu entrichten. Zusätzlich habe er das Ausmaß der übrigen bestehenden Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Fälligkeit dargetan.

Entspreche der Geschäftsführer im Haftungsverfahren seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liege es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Geschäftsführer noch abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

Eine Haftung zur Gänze kommt daher nur in Betracht, wenn der Vertreter seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht nachkomme.

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters entbinde die Behörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Eine solche Pflicht bestehe etwa, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabentrachtung ergeben würden.

Würde der zur Haftung herangezogene Vertreter eine konkrete Berechnung des Quotenschadens vorlegen und sei die Berufungsbehörde der Meinung, Einzelheiten dieser Berechnung bedürften einer Änderung oder Ergänzung, um den Quotenschaden richtig zu berechnen, so stehe es ihr nicht frei, den Vertreter so zu behandeln, als ob er den Nachweis gar nicht angetreten hätte. Es obliege ihr in diesem Fall vielmehr, den Vertreter zu den notwendigen Präzisierungen aufzufordern.

Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen, was in Fällen wie dem vorliegenden sowohl für die laufende Neuberechnung der Quote im Rahmen der Vertretungstätigkeit als auch für die Mitwirkung an ihrer nachträglichen Feststellung von Bedeutung sein und unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern könne.

Dies stehe nicht im Widerspruch dazu, dass die Behörde nicht gehalten sei, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung zu schließen, wenn dazu kein konkretes Vorbringen erstattet werde.

3.6.2. Als zweiten Hauptgrund des Vorlageantrages thematisierte der Bf ein Verschulden der belangten Behörde an der Uneinbringlichkeit

Die belangte Behörde habe es bei der Nachschau unterlassen, die Identität der Spieler festzustellen. Nach den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung könnte ihr das allerdings nicht zum Vorwurf gemacht werden, da sie weder zum Zeitpunkt der Nachschau im Jahre 2010 noch im Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabe davon ausgehen hätte müssen, dass die Gebühr trotz erfolgter Anmeldung nicht entrichtet würde.

Nach Ansicht des Bf treffe die belangte Behörde ein Verschulden am Abgabenausfall. Sofern nun eingewandt werde, dass die belangte Behörde nur deshalb die Identität nicht erhoben habe, weil sie nicht davon ausgehen hätte müssen, dass die Abgabe nicht bezahlt werden würde, sei ihr entgegen zu halten, dass die Spieler als Gesamtschuldner der Gewinngebühr im Sinne von § 6 BAO seien.

Sowohl der Veranstalter als auch die Spieler würden daher die Gewinngebühr gleichermaßen schulden und bei Erhebung dieser Daten hätte die belangte Behörde nun die Spieler ebenfalls zur Entrichtung der Abgabe heranziehen können.

Die Ermittlung der Identität der Spieler wäre auch nicht Aufgabe des Bf gewesen, da eine solche Verpflichtung gegen Art. 8 EMRK verstoße, wenn es keine konkrete gesetzliche Verpflichtung dazu gebe.

Sollte trotz objektiver Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht aus dem Verschulden des Vertreters, sondern aus dem Verschulden einer anderen Person oder zufolge schuldhafter Säumigkeit der belangten Behörde bei der Einhebung eingetreten sein, könne auch in diesem Fall nicht die Haftung gemäß § 9 geltend gemacht werden.

Sofern das Bundesfinanzgericht diese Auffassung nicht teilen sollte, sei das Verschulden der belangten Behörde hingegen jedenfalls im Rahmen der Übung des Ermessens zu berücksichtigen.

3.6.3. Als dritten Hauptgrund führte der Bf an, dass keine Aufbewahrungspflicht bestanden hätte

Gemäß § 132 BAO seien Bücher, Aufzeichnungen und Belege sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus seien sie so lange aufzubewahren, als sie für ein Verfahren in Abgabensachen von Bedeutung wären.

Die Beweislast für die Ermittlung der Abgabenquote liege beim Bf. Die Aufbewahrungsfrist für die Bücher, Aufzeichnungen und sonstigen Belege hätte am 31. Dezember 2017 geendet. Aufgrund des anhängigen Verfahrens über die Nachsicht der Abgaben habe sich die Verjährungsfrist bis zum Erkenntnis des BFG vom 6.2.2018, RV/7100382/2014, verlängert.

Die Inanspruchnahme mit Haftungsbescheid wäre erst am 15. März 2019 erfolgt, nach dem Ende der Aufbewahrungsfrist.

Nach einem Erkenntnis des UFS vom 5.7.2007, RV/0310-W/07, könne dem Bf das Nichtvorhandensein von Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht vorgeworfen werden. Er könne im Haftungsverfahren auch nicht dazu verpflichtet werden, einen Liquiditätsstatus zu erstellen.

3.6.4. Als vierten Hauptpunkt im Vorlageantrag führte die Bf die falsche Ermessensübung der belangten Behörde an

Der Bf hätte in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vorgebracht, dass dieser keine Ausführungen zur Ermessensübung der belangten Behörde enthalte.

Auch in der Beschwerdevorentscheidung hätte die belangte Behörde keine Ausführungen dazu erstattet, wie das Ermessen hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme ausgeübt worden sei. Die belangte Behörde hätte sich darauf beschränkt, zu behaupten, sie habe mit der Inanspruchnahme zur Haftung nicht ungerechtfertigt lange zugewartet.

Dabei würde die belangte Behörde allerdings zu erwähnen vergessen, dass der Antrag auf Zahlungserleichterung vom 20. September 2013 bis zur Abweisung am 27. Februar 2018 schlichtweg nicht bearbeitet worden sei.

Dies obwohl nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Umstand, dass ein Nachsichtsansuchen noch unerledigt sei, für sich alleine noch keinen Grund zur Stundung des betreffenden Betrages darstelle (VwGH 18.6.1993, 91/17/0041).

Auch in der Beschwerdevorentscheidung habe die belangte Behörde somit nicht ausgeführt, welche Überlegungen sie dazu bewogen hätte, das Ermessen in dieser Form auszuüben.

Nach Ansicht des Bf würden die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme zur Haftung nicht vorliegen. Sofern das Bundesfinanzgericht diese Ansicht nicht teile, werde nachstehend ausgeführt, warum die Inanspruchnahme zur Haftung nicht ermessenskonform sei:

Zum einen finde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Ermessen der Abgabenbehörde bei der Haftungsinanspruchnahme seine Schranke am Wesen der Ausfallhaftung. Eine Haftung erfolge nur unter der Voraussetzung, dass der unberichtigte Rückstand weder beim ursprünglichen Abgabenschuldner noch bei demjenigen einbringlich sei, der nach den Abgabenvorschriften (uneingeschränkt) als Gesamtschuldner in Betracht komme (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Die belangte Behörde habe das ihr zukommende Auswahlermessen falsch ausgeübt, da die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei den übrigen Gesamtschuldnern - den Spielern - nicht feststehe.

Zum anderen würde Mitverschulden der belangten Behörde am behaupteten Abgabenausfall durch Verletzung der Entscheidungspflicht vorliegen.

Die belangte Behörde trage ein Mitverschulden an dem von ihr behaupteten Abgabenausfall. Ein Antrag auf Zahlungserleichterung unterliege der Entscheidungspflicht. Abgabenbehörden seien verpflichtet, über das Anbringen von Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden (§ 86a BAO sowie RAE Rz 209).

Mit Schriftsatz vom 20. September 2013 hätte die C GmbH einen Antrag auf Zahlungserleichterung gestellt. Die belangte Behörde hätte den Antrag fast fünf Jahre später mit Bescheid vom 27. Februar 2018 abgewiesen. Die belangte Behörde hätte es unterlassen, fünf Jahre lang, über den Antrag auf Zahlungserleichterung zu entscheiden.

Ein unerledigter Antrag auf Nachsicht für sich alleine stelle jedoch noch keinen Grund zur Stundung der Abgabenschuld dar.

Das Verfahren über die Festsetzung des Abgabenanspruches wäre mit der Entscheidung des UFS vom 7.10.2011, RV/0743-W/11 abgeschlossen worden. Die belangte Behörde hätte daher zu diesem Zeitpunkt erstmals Maßnahmen zur Einhebung der Gewinnsteuern ergreifen können.

Das Mitverschulden der belangten Behörde am behaupteten Abgabenausfall würde auch durch Verletzung der Ermittlungspflicht im Abgabenverfahren vorliegen.

Gesamtschuldner der Gewinnsteuern seien die Spieler und der Veranstalter. Die belangte Behörde hätte bis in das Jahr 2018 keine Versuche unternommen, die Identität der Spieler festzustellen. Die fehlende Ermittlungstätigkeit habe daher zur Uneinbringlichkeit der Gewinnsteuern geführt.

Die belangte Behörde hätte diesem Vorwurf entgegengetreten, sie habe weder zum Zeitpunkt der Nachschau im Jahr 2010 noch zum Zeitpunkt der Festsetzung der Abgabe davon ausgehen müssen, dass die Steuern trotz erfolgter Anmeldung nicht abgeführt werde. Es hätte daher kein Anlass bestanden, die Daten der teilnehmenden Spieler zu erheben.

Zu einem späteren Zeitpunkt hätte die Identität der Spieler trotz Recherche nicht mehr festgestellt werden können. Dem Auskunftersuchen vom 11. Juli 2018, die Identität der Spieler bekannt zu geben, hätte die C GmbH keine Folge geleistet.

Unter den in § 9 Abs 1 angeführten Pflichten seien nur solche Pflichten zu verstehen, die in Abgabenvorschriften auferlegt seien.

Die C GmbH hätte nach der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Rechtslage keine Verpflichtung getroffen, im Rahmen der an die belangte Behörde zu übermittelnden Abrechnung die Identität der Gewinner bekannt zu geben (§ 31 Abs 3 Satz 2 GebG).

Eine Verpflichtung, die Identität der Gewinner aufzuzeichnen, wäre im Hinblick auf Art 8 EMRK sowie der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes auch verfassungswidrig, weil der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 14.3.1991, VfSlg. 12689/1991, eine Bestimmung des Wiener Vergnügungssteuergesetzes aufgehoben habe, die eine Aufzeichnungspflicht der steuerpflichtigen anmietenden Personen von Videofilmen vorsah.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfGH vom 6.3.1995, G298/94, habe dieser festgehalten, dass eine Bestimmung des Vorarlberger Kriegsofferabgabengesetzes sich deswegen nicht als verfassungswidrig erweise, da sie eben nicht die Feststellung der Identität des abgabepflichtigen Besuchers durch den zur Einhebung der Abgabe verpflichteten Veranstalter vorsehe.

Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Kriegsofferabgabe sei in diesem Punkt vergleichbar mit der Gewinnsteuer.

Aus der Nichtbekanntgabe der Spielerdaten könne daher keine für das Beschwerdeverfahren relevante Pflichtverletzung abgeleitet werden.

Die Identität des Gesamtschuldners einer Abgabe zu ermitteln, stelle eine Verpflichtung der Abgabenbehörde dar.

Indem die belangte Behörde mit der Ermittlungstätigkeit zu der Identität der Spieler bis in das Jahr 2018 zugewartet habe, habe sie den Erfolg ihrer eigenen Vollstreckungsmaßnahmen konterkariert.

Es könne dem Bf nicht entgegen gehalten werden, wenn er acht Jahre nach der Durchführung des Pokerturniers keine Daten zu den Teilnehmern eines Pokerturniers aus dem Jahr 2010 vorliegen hat.

Wie obenstehend ausgeführt, hätte nach der damaligen Rechtslage auch keine Verpflichtung des Bf bestanden, in der Gebührenabrechnung die Identität der Spieler bzw. Gewinner gegenüber der belangten Behörde offen zu legen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld bei der Ermessensübung jedenfalls zu berücksichtigen (zitiert wurde in diesem Zusammenhang VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

3.6.5. Langer Zeitraum zwischen Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner und der Heranziehung zur Haftung des Bf

Als letzten Punkt des Vorlageantrages theamtisierte der Bf die lange verstrichene Zeit im gegenständlichen Verfahren.

Im Rahmen der Ermessensübung könne dem Zeitraum zwischen der Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner und der Geltendmachung einer Haftung eigenständige Bedeutung zukommen, da das „Verstreichenlassen einer langen Zeit“ im Einzelfall zur Unbilligkeit der Haftungsheranziehung führen könne.

Dies deshalb, da nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung zur Haftung im gegebenen Zusammenhang besondere Bedeutung zuzumessen sei.

Das Verstreichen einer längeren Zeit zwischen Uneinbringlichkeit und Haftungsinanspruchnahme führe in den vom Bundesfinanzgericht entschiedenen Fällen zu einer aliquoten Herabsetzung der Haftungsbeträge.

Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall erfüllt, da der Bf im Jahr 2019 zur Haftung für eine im Jahr 2010 festgesetzte Abgabe herangezogen werde.

An der Dauer des Nachsichtsverfahrens vom 20. September 2013 bis zum 6. Februar 2018 trage der Bf kein Verschulden.

4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

4.1. Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht und Vorlagebericht

Am 12. Februar 2020 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht vor.

Beantragt wurde seitens der belangten Behörde die Abweisung der Beschwerde und verwiesen wurde auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung (siehe oben dargestellt in Punkt 3.5.).

Darüberhinaus nahm sie Stellung zur behaupteten mangelnden Feststellung und Inanspruchnahme der weiteren Gesamtschuldner seitens der Abgabenbehörde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe die Haftung gegenüber dem Geschäftsführer nur subsidiär geltend gemacht werden, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern eindeutig feststehe (VwGH 24.02.1997, 96/17/0066; 20.11.1997, 96/15/0047; u.a.).

Demnach habe die Abgabenbehörde vor Geltendmachung der Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO zu prüfen, ob die aushaftenden Abgabenbeträge bei einem anderen Gesamtschuldner oder einem (außerhalb des § 9 BAO) Haftenden eingebacht werden könne bzw. zu begründen, aus welchen Umständen deren Inanspruchnahme unterblieben sei.

Dabei wäre – soweit überblickbar – sämtlichen Erkenntnissen der Sachverhalt zu Grunde gelegen, dass die als Gesamtschuldner in Betracht kommenden Personen feststellbar wären und daraus resultierend prüfen sei, ob die Abgabe bei diesen (bekannten) Personen eingebracht werden könne.

Gegenständlich liege jedoch ein zu diesen Erkenntnissen insoweit abweichender Sachverhalt vor, als die Feststellung der in Frage kommenden Gesamtschuldner nicht möglich sei.

§ 9 Abs. 1 BAO setze nicht die Uneinbringlichkeit der Abgabe auf Grund der festgestellten Vermögenslosigkeit der Gesamtschuldner (zB auf Grund erfolgloser Vollstreckungsmaßnahmen) voraus, sondern vielmehr den Umstand, dass die Abgabe bei den weiteren Gesamtschuldnern nicht eingebracht werden könne.

Dieser Umstand liege im Gegensatz zur Rechtsansicht des Beschwerdeführers auch dann vor, wenn es zwar bekanntermaßen Gesamtschuldner gebe, es der Abgabenbehörde jedoch trotz

der gebotenen Erhebungsschritte nicht möglich sei, die als Gesamtschuldner in Frage kommenden Personen zur Geldendmachung des Abgabenanspruchs festzustellen.

In diesem Zusammenhang werde dem Vorwurf, die Abgabenbehörde habe keinen Versuch unternommen hat, die verfahrensgegenständliche Gebühr bei den Kartenpokerspielern einzuheben, entgegengehalten, dass die Abgabenbehörde weder zum Zeitpunkt der Nachschau gem. § 144 BAO vor Ort des Pokerturnieres im Jahre 2010, noch bei der Festsetzung am 29. November 2010 davon ausgehen hätte müssen, dass die Gebühr trotz erfolgter Anmeldung durch die Veranstalterin – abweichend von den abgabenrechtlichen Bestimmungen – von dieser in weiterer Folge nicht abgeführt werde. Zum Zeitpunkt der Gebührenanmeldung hätte daher seitens der Abgabenbehörde kein Anlass bestanden, die Daten der teilnehmenden Spieler zu erheben.

Die Feststellung der Identität der Spielteilnehmer hätte zu einem späteren Zeitpunkt, trotz Recherche, nicht mehr durchgeführt werden können, wobei festzuhalten sei, dass ausschließlich die C GmbH über diese Informationen verfügt habe.

Der Aufforderung des Finanzamts vom 11. Juli 2018, die Spielerdaten bekanntzugeben, wäre nicht Folge geleistet worden.

Mangels der Möglichkeit zur Identitätsfeststellung der weiteren Gesamtschuldner iSd § 28 Abs. 3 GebG könne die aushaftende Gebühr bei diesen Personen nicht einbringlich gemacht werden.

Die Ausführungen, dass die Haftungsinanspruchnahme in Höhe des aushaftenden Abgabenanspruchs auf Grund des Umstandes, dass die Abgabepflichtige nicht über ausreichende Mittel zur vollständigen Abgabentrichtung verfügt habe, nicht gerechtfertigt sei, wurde trotz mehrmaliger Möglichkeit zur Stellungnahme erst im Zuge des Vorlageantrages präzisiert und durch die angeschlossenen Beilagen nachgewiesen.

Bereits aus den Ausführungen im Vorlageantrag ergebe sich, dass die Gesellschaft unter Berücksichtigung des Gebotes zur gleichteiligen Befriedigung aller Gläubiger in der Lage gewesen wäre, den Abgabenanspruch zumindest teilweise entrichten zu können.

Jedenfalls liege insoweit eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers vor und erfolge die Haftungsinanspruchnahme für nicht entrichtete Abgaben betraglich in jenem Umfang zu Recht, die unter Berücksichtigung des Gebotes zur gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger zu entrichten gewesen wäre.

In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass der Bf im Zeitpunkt der Durchführung der Veranstaltung bereits in Kenntnis von dem Umstand gewesen sei, dass für das von der C GmbH veranstaltete Pokerturnier Glücksspielgebühren abzuführen seien. Dennoch sei dieses - offensichtlich in Kenntnis, dass die C GmbH auf Grund ihrer finanziellen Situation nicht in der

Lage wäre, die Abgaben vollständig entrichten zu können, durchgeführt worden und wären auch keine Vorkehrungen getroffen worden, wie zB. durch Einbehaltung der abzuführenden Gebühr aus den ausbezahlten Gewinnen bei den als Gesamtschuldner anzusehenden Spielern, um die gesetzmäßige Gebühr entrichten zu können.

Gerade aus dem Umstand heraus, dass die C GmbH als einzige über die Information verfügt habe, wer als Gesamtschuldner in Betracht komme, wäre zu erwarten gewesen, dass diese Daten evident gehalten würden und der Abgabenbehörde zu Geltendmachung des Abgabenanspruches bekannt würden. Insoweit gingen auch die Ausführungen des Bf ins Leere, dass es im Verschulden der Abgabenbehörde läge, wenn sie die weiteren Gesamtschuldner nicht feststellen und den Abgabenanspruch bei diesen nicht geltend machen könnte.

Zum lange verstrichenen Zeitraum wurde ausgeführt, dass im Abgabenverfahren der Primärschuldner diverse Eingaben erstatten wurde (Rechtsmittel, Nachsichtsansuchen, Stundung).

Wie der Bf zutreffend ausgeführt hätte, wäre gegen den Gebührenbescheid ein Rechtsmittel eingebracht und die Aussetzung der Einhebung beantragt. Worden.

Nach der Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung wäre ein Nachsichtsansuchen bzw. ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht worden. Im Rechtsmittelverfahren über das Nachsichtsansuchen wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 6. Februar 2018 endgültig abgesprochen.

Unmittelbar nach Abschluss dieses Verfahren wäre am 12. März 2018 ein Auskunftersuchen zur Haftungsinanspruchnahme und ein weiteres vom 11. Juli 2018 zur Feststellung der als Gesamtschuldner in Betracht kommenden Spielteilnehmer erfolgt.

Mit Beschwerdvorentscheidung vom 15. März 2019 wäre von der Abgabenbehörde über das Zahlungserleichterungsansuchen abgesprochen worden.

Die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme wäre mit Bescheid vom 15. März 2019 erfolgt.

Aus der Chronologie der Abläufe sei ersichtlich, dass unmittelbar nach Ergehen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes über das Nachsichtsansuchen, welches auf Grund der Akzessorietät des Bestehens des Abgabenanspruches für die weitere Vorgangsweise betreffend die Haftungsinanspruchnahme maßgeblich gewesen wäre, Maßnahmen betreffend die Haftungsinanspruchnahme bzw. zur Feststellung allfälliger Gesamtschuldner ergriffen worden wären. Eine wie in der Beschwerde dargestellte Unbilligkeit liege daher nicht vor.

4.2. Ladung zur mündlichen Verhandlung am 13. Dezember 2022 und deren Vorbereitung

Am 7. November lud das Bundesfinanzgericht die Parteien zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat, die für den 13. Dezember 2022 anberaumt war.

Am 30. November 2022 übermittelte das Bundesfinanzgericht einen Beschluss in Form eines Vorbereitungsvorhaltes für die mündliche Verhandlung und informierte die Parteien über den gesamten Verfahrensgang und den entscheidungsrelevanten Sachverhalt, wie es sich zu diesem Zeitpunkt für die Berichterstatterin darstellte.

4.3. Bekanntgabe des Wechsels der steuerlichen Vertretung des Bf

Am 7. Dezember 2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Vertreter des Bf um Bekanntgabe einiger Informationen, die für die Beurteilung des Falles von Relevanz waren.

Bekanntgegeben werden sollten vom Bf in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung folgende Punkte:

1. Liquide Mittel:

In Anlehnung an die im Vorlageantrag übermittelten Tabellen die liquiden Mittel der Primärschuldnerin zum Stichtag 30.11.2011 sowie die vom Bf auszurechnende Quote zu diesem Stichtag:

Dies für den Fall, dass der Senat der Argumentation des Bf betreffend Entstehen einer Pflicht des Geschäftsführers zur Entrichtung der Abgabenschuld erst nach Abweisung des Antrags auf Aussetzung der Einhebung folge, da unter Berücksichtigung der Nachfrist des § 212a Abs. 7 BAO diese Pflicht im November 2011 entstanden wäre, weil das BFG am 7.10.2011 die Abweisung des Aussetzungsantrages (gleichermaßen wie die Beschwerde gegen die Gewinnsteuern für Oktober 2010) abwies.

2. Allfällige weitere Anträge auf Aussetzung der Einhebung:

Bekanntgabe allfälliger weiterer Anträge auf Aussetzung der Einhebung:

Nach Auskunft des Finanzamtes wurde nach dem in Punkt 1. erwähnten Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 3.1.2011, der vom BFG am 7.10.2011 abgewiesen wurde, kein weiterer Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt. Vorgehalten wurde dem Bf in diesem Zusammenhang seine Formulierung in der Bescheidbeschwerde vom 23.4.2019 auf Seite 12 Rz 83 von Verfahren bis zum Jahr 2012 und „dabei“ beantragter Aussetzung der Einhebung: „...In der bisherigen Nichtentrichtung der Abgabe ist jedoch

*keine Pflichtverletzung zu erblicken, weil bisher gar keine Pflicht bestand die Abgaben zu entrichten. Die ***C*** GmbH - deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer war und ist - hat bis 2012 Verfahren betreffend die Gewinngebühr für Oktober 2010 geführt und dabei die Aussetzung der Einhebung beantragt. Somit wurden die Abgaben nicht vollstreckbar. Mangels Vollstreckbarkeit bestand keine Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben und mangels Verpflichtung auch keine Pflichtverletzung.“*

3. Zahlungen an die belangte Behörde:

Bekanntgabe von Zahlungen an die Abgabenbehörde bzw. deren Nachweise:
Der Bf gibt Zahlungen von 23.771,74 € an, die von der Abgabenbehörde bisher aktenkundig nicht bestätigt wurden.

Ebenfalls am 7. Dezember wurde das Bundesfinanzgericht vom bisherigen Parteienvertreter informiert, dass er nicht mehr die Vertretung des Bf innehatte und der neue Parteienvertreter bekanntgegeben.

Noch am selben Tag übermittelte das Bundesfinanzgericht dem neuen Parteienvertreter den Beschluss vom 30. November per mail.

4.4. Zurückziehung des Antrages auf mündliche Verhandlung und Stellungnahme des Bf

Am 12. Dezember 2022 zog der Bf seinen Antrag auf mündliche Verhandlung in einer schriftlichen Stellungnahme zurück und hielt den Antrag auf Senatsentscheidung aufrecht.

Es wurde eine weitere Stellungnahme bis spätestens 16. Dezember 2022 zugesagt zu den drei vom Bundesfinanzgericht gefragten Punkten.

Darüberhinaus merkte der Bf an, dass in der bisherigen Nichtentrichtung der Abgabe keine Pflichtverletzung zu erblicken sei, weil bisher infolge offener Aussetzungsanträge gar keine Pflicht bestanden hätte, die Abgaben zu entrichten.

Die C GmbH - deren Geschäftsführer der Bf war - hätte bis 2012 Verfahren betreffend die Gewinngebühr für Oktober 2010 geführt und dabei stets die Aussetzung der Einhebung im Zuge der Erhebung der Berufungen beantragt, sodass die Abgaben nicht vollstreckbar gewesen wären.

Mangels Vollstreckbarkeit hätte daher auch keine Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben bestanden.

Mangels Verpflichtung zur Entrichtung der Abgaben könne auch keine Pflichtverletzung des Bf vorliegen, sodass schon aus diesem Grund der Beschwerde stattzugeben wäre.

Am 16. Dezember 2022 erstattete der Bf die angekündigte Stellungnahme durch seinen neuen Vertreter und legte ein umfangreiches Konvolut an Beilagen vor.

Die Stellungnahme umfasste im Wesentlichen folgende Punkte:

Neben dem Wechsel der Vertretungsbefugnis auf den neuen Vertreter wies der Bf daraufhin, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15.10.2021 GZ ***aaa*** die C GmbH wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht wurde und der Konkurs nach Verteilung der Masse an die Massegläubiger mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien aufgehoben worden sei.

Eine Liquidation habe mangels verteilbaren Vermögens nicht stattgefunden. Ein Antrag der Gesellschafter der Gemeinschuldnerin auf Fortsetzung der Gesellschaft wäre nicht gestellt worden.

Mit der amtswegigen Löschung im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG sei auch die Rechtspersönlichkeit dieser Gesellschaft untergegangen.

Nach § 79 BAO seien für die Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes sinngemäß anzuwenden.

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen juristischen Person habe nach einhelliger Judikatur nur deklaratorischen Charakter und beende die Rechtsfähigkeit nicht, solange Vermögen vorhanden sei und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt wären.

Die Rechts- und Parteifähigkeit einer GmbH bleibe solange erhalten, als noch Abwicklungsbedarf bestehe, was dann der Fall sei, wenn die Abgabefestsetzung etwa durch Anrechnung von Steuervorauszahlungen, Abzugsteuern oder Vorsteuern zu einem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft führen könne.

An eine im Firmenbuch bereits gelöschte GmbH gerichtete Bescheide ergingen daher im Fall eines bestehenden Abwicklungsbedarfs grundsätzlich rechtswirksam (VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Da im hier gegenständlichen Verfahren jedoch keine der im angefochtenen Abgabenbescheid festgesetzten Beträge an Steuern von der C GmbH bezahlt worden wären, sondern vielmehr alle diese Summen bis zur Erledigung des gegenständlichen Verfahrens gemäß § 212a BAO ausgesetzt worden wären und dies immer noch seien, würde selbst eine vollinhaltliche

Stattgabe der Beschwerde zu keinem Aktivvermögen der gelöschten Gesellschaft mehr führen können.

Weder die gelöschte Gesellschaft noch deren Gläubiger könnten ein Abgabenguthaben erwarten.

Mangels Aktivvermögen sei somit die C GmbH gemäß § 40 Abs 1 FBG mit der Löschung aufgelöst und mit der am 16.10.2021 im Firmenbuch eingetragenen amtswegigen Löschung vollbeendet (vgl VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Seit diesem Stichtag 16.10.2021 fehle es der C GmbH an der Rechtsfähigkeit des § 79 BAO. Wierde eine an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung oder ein Urteil an eine rechtsunfähige Person gerichtet, so sei nach herrschender Judikatur des VwGH zB 17.12.2002, 2002/17/0273 dieser behördlichen (verwaltungsgerichtlichen) Erledigung jede Rechtsqualität abzusprechen.

So sei zwar ein angefochtener Bescheid grundsätzlich rechtsgültig, doch durch die amtswegige Löschung, hier der C GmbH deren Rechtspersönlichkeit im laufenden Beschwerdeverfahren untergegangen. In einem solchen Fall sei das Beschwerdeverfahren einzustellen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei in solchen Fällen, in denen es zum "Wegfall der Rechtspersönlichkeit" der revisionswerbenden Partei kommt, die Revision in einem anhängigen Revisionsverfahren in sinngemäßer Anwendung des § 33 Abs 1 VwGG als gegenstandslos geworden zu erklären und einzustellen.

§ 33 Abs 1 VwGG betreffe die Fälle der Klaglosstellung gemäß § 289 BAO und der Zurückziehung der Revision. Dies entspreche - wie auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035, ausführlich dargelegt habe - den Fällen des § 278 Abs 1 lit b BAO, wonach die Bescheidbeschwerde in den Fällen des § 256 Abs 3 BAO (Zurücknahme der Beschwerde) und des § 261 BAO (Fälle, in denen dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wurde) mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes "als gegenstandslos ... zu erklären" sei.

Die Einstellung des Beschwerdeverfahrens durch das Bundesfinanzgericht in analoger Vorgangsweise zu jener im Revisionsverfahren würde demgemäß vom Verwaltungsgerichtshof als rechtmäßig erachtet, so sehe das auch der Unabhängigen Finanzsenat und das Bundesfinanzgericht (zitiert wurde zB 9.12.2020, RV/5 100498/2018; 22.09.2022, RV/5100334/2016).

Für den gegenständlichen Beschwerdefall bedeute dies, dass im Falle der Abweisung der Beschwerde des Bf im Haftungsverfahren die daran anschließende Prüfung der vom Bf erhobenen Beschwerde gegen den Abgabenbescheid in sinngemäßer Anwendung des § 278

Abs. 1 lit. b BAO diese Beschwerde für gegenstandslos zu erklären und das Beschwerdeverfahren einzustellen sei.

Dies hätte rechtlich die Wirkung, dass damit die Rechtskraft der Ausgangsbescheide festgestellt werde (in diesem Sinne auch BVwG 29.03.2019, L511 2014203-1). Diese Einstellung habe durch Beschluss zu erfolgen (zitiert wurde VwGH 28.10.2014, Ro 2014/13/0035).

Allerdings habe wegen der fehlenden Möglichkeit, eine Rechtsmittelentscheidung in diesem Beschwerdeverfahren gegen den Abgabenbescheid dem Bf gegenüber rechtswirksam zu erlassen, dieser Beschluss nur an die belangte Behörde zu ergehen.

An nicht Parteifähige zugestellte Bescheide seien nichtig, was laut *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 79 Tz 4 von Amts wegen zu beachten sei.

Gemäß § 248 BAO könne der nach den Abgabenvorschriften gemäß §§ 9 iVm 80 BAO Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Beschwerde wegen seiner Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Beschwerde erheben, wie es der Bf als Geschäftsführer der C GmbH im gegenständlichen Fall auch getan habe.

Das Finanzamt habe die hier gegenständlichen Gebühren gemäß § 33 TP 17 Abs 1 Ziffer 7 lit b GebG in der für diesen Zeitraum geltenden Fassung für Oktober 2010 festgesetzt und bei der Gesellschaft geltend gemacht.

Dieser Umstand könne jedoch nicht zu einer Zustellung eines Erkenntnisses für diese Gesellschaft an deren damaligen Geschäftsführer und hier Bf führen, der seit 16.10.2021 nicht mehr Geschäftsführer dieser Gesellschaft sein könne, weil die C GmbH rechtlich untergegangen sei.

Infolge Unterganges der Abgabenschuldnerin würden auch die Voraussetzungen für eine Kuratorenbestellung gemäß § 82 Abs 1 BAO (beim zuständigen Gericht) nicht vorliegen: Diese setze nämlich ein handlungsunfähiges aber rechtsfähiges Steuersubjekt voraus.

Diese Rechtsfähigkeit habe jedoch die C GmbH, wie oben dargestellt, verloren.

Hinsichtlich der im Beschwerdeverfahren gegen den Abgabenbescheid beantragten mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat sei festzuhalten, dass deren Durchführung mangels vertretungsbefugter Personen der Gesellschaft nicht denkbar und wäre und es tatsächlich auch unmöglich sei, sodass die beantragte mündliche Verhandlung entfallen könne.

In analoger Anwendung der §§ 272 Abs 4 BAO und § 274 Abs 5 BAO ergebe sich für den Fall einer Gegenstandslosigkeit die Zuständigkeit des Berichterstatters und der Entfall der beantragten mündlichen Verhandlung.

Daraus folge dass bei Einbringung einer Beschwerde des Haftungspflichtigen (Bf) gemäß § 248 BAO sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den für die Haftung maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch, seien diese Beschwerden nicht gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (entsprechende Judikaturnachweise in *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 248 Tz 16, wie auch das Bundesfinanzgericht in seinem Beschluss vom 30.11.2022 ausgeführt habe.

Vielmehr sei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal für diese Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhänge.

Werde der Haftungsbescheid mit Erkenntnis oder Beschluss aufgehoben, so sei die gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch gerichtete Bescheidbeschwerde als unzulässig geworden gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen.

Werde der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht oder nur teilweise stattgegeben, so wäre nach Eintritt der Rechtskraft dieser Rechtsmittelentscheidung die Beschwerde gegen den Abgabenbescheid zu prüfen.

Allerdings könne - wie oben dargelegt - die darüber ergehende Rechtsmittelentscheidung dem Bf nicht zugestellt werden, sodass der bekämpfte Abgabenanspruch ihm gegenüber auch nicht rechtskräftig werden könne, somit die Haftung gegen den Bf für den Abgabenanspruch auch nicht vollstreckt werden könne.

Die drei Punkte (liquide Mittel, allfällige weitere Anträge auf Aussetzung der Einhebung und tatsächlich erfolgte Zahlungen an die Abgabenbehörde), um deren Bekanntgabe das Bundesfinanzgericht ersucht hatte, wurden von der Bf zur Gänze beantwortet.

Zur ersten Frage nach der Bereithaltung der Information über die liquiden Mittel der Primärschuldnerin sowie die vom Bf auszurechnende Quote zum Stichtag 30.11.2011, legte der Bf in Ergänzung zum Vorbringen im Vorlageantrag betreffend die zivilrechtliche Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes in Kopie das Kontoblatt der C GmbH per 12.12.2022 für den Zeitraum Juli bis Dezember 2011 sowie den Bankbrief (Wirtschaftsbericht) der Bank über die C GmbH zum 31.12.2011 vor, wonach diese auch zum Stichtag 30.11.2011 über keine liquiden Mittel verfügt

habe, die ihr die sofortige volle Entrichtung der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ermöglicht hätten.

Das Bankkonto der Gesellschaft hätte zum 30.11.2011 einen Kontostand von € 116,33 aufgewiesen.

Kontoauszüge zum 15.11.2011 und 01.12.2022 wurden beigelegt.

Zur zweiten Frage betreffend die Bekanntgabe allfälliger weiterer Anträge auf Aussetzung der Einhebung legte de Bf zum Beweis dafür, dass auch nach dem 3. Jänner 2011 weitere Anträge auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden wären, folgende Urkunden vor:

Berufung samt Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 31. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16.03.2011 gegen die C GmbH betreffend Abweisung des

Aussetzungsantrages vom 3. Jänner 2011 samt Faxbestätigung.

Darüber wäre die Berufungsentscheidung des UFS vom 07.10.2011 erfolgt, am gleichen Tag, an dem auch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zur Abgabensache ergangen sei.

Gegen das Erkenntnis des UFS vom 07.10.2011 hätte die C GmbH mit Schriftsatz vom 24.1.2011 Beschwerde gemäß Art 144 B-VG an den Verfassungsgerichtshof gestellt mit Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gemäß § 85 Abs 2 VfGG.

Mit Beschluss vom 09.12.2011 hätte der Verfassungsgerichtshof den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 03.02.2012 hätte die C GmbH neuerlich die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung beantragt. Diesen Antrag hätte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 12.03.2012 zurückgewiesen, wie ebenfalls in der Beilage übermittelt würde.

Mit Beschluss vom 21.09.2012 hätte der Verfassungsgerichtshof schließlich die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und diese gemäß Art 144 Abs 3 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Dieser hätte mit Beschluss vom 04.01.2013 den mit der Beschwerde gestellten Antrag gemäß § 30 Abs 2 VfGG auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen. Schließlich hätte er mit Beschluss vom 09.09.2013 die Behandlung der Beschwerde mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abgelehnt, wie das Bundesfinanzgericht in seinem Beschluss vom 30.11.2022 bereits auf Seite 37 zusammengefasst habe.

Und die dritte Frage betreffend die Bekanntgabe von Zahlungen an die Abgabenbehörde bzw. deren Nachweise wurde dahingehend beantwortet, dass auf Grund der langen verstrichenen Zeit von 10 Jahren bzw. der kurzfristigen Datensuche nicht alle Informationen zu dem Betrag in Höhe von 23.771,74 € zusammengetragen werden hätten können.

Übermittelt wurden zwei Belege über die Zahlung von Säumniszuschlägen über jeweils 9.480,44 €, gesamt sohin 18.960,88 € und ein Bildschirmausdruck aus dem Buchhaltungsprogramm der C GmbH, aus welchem die Verbuchung der beiden SZ im April und Juli 2011 ersichtlich sei.

Belege über den Restbetrag von 4.810,86 € hätten nicht ausgehoben werden können, könnten aber auch im Überrechnungswege bezahlt worden sein.

4.5. Parteiengehör und Stellungnahmen der belangten Behörde zu den Ausführungen des neuen Vertreters des Bf

Am selben Tag als die Stellungnahme des Bf im Bundesfinanzgericht einlangte, wurde sie auch an die belangte Behörde weitergeleitet und um Kenntnisnahme bzw. allfällige Stellungnahme bis 19. Dezember 2022 ersucht, da der gegenständliche Senat für den 20. Dezember 2022 bereits anberaumt war.

Am 19. Dezember nahm die belangte Behörde zu den Ausführungen des Bf Stellung, indem sie nochmals darauf hinwies, dass am 3. Jänner 2011 ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt und dieser am 16. März 2011 abgewiesen worden bzw., dass die dagegen erhobene Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat mit Entscheidung vom 7. Oktober 2011 als unbegründet abgewiesen worden sei (RV/1063-W/11).

Bei der belangten Behörde wäre von der C GmbH kein weiterer Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden.

Desweiteren bestätigte die belangte Behörde nach Darstellung des Kontos der C GmbH die Ausführungen des Bf dahingehend, dass am 22. April 2011 ein Betrag in Höhe von 9.480,44 € für den SZB (2010) und am 21. Juli 2011 ein Betrag in Höhe von 9.480,44 € entrichtet worden und verrechnet worden wäre.

Außerdem bestätigte die belangte Behörde die Entrichtung des Gesamtbetrages von 23.771,74 €, der auch bei der Haftungssumme bereits berücksichtigt und in Abzug gebracht

worden wäre und verwies in diesem Zusammenhang auf den gegenständlichen Haftungsbescheid 15. März 2019.

Im Übrigen verwies die belangte Behörde auf das bisherige Vorbringen und insbesondere auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung und hielt ihren Antrag auf Abweisung der Beschwerde aufrecht.

Darüberhinaus stellte die belangte Behörde einen Fristerstreckungsantrag ohne konkrete Fristnennung:

Die belangte Behörde war der Ansicht, dass für einen nach Art und Umfang derart komplexen Fall wie den gegenständlichen die Frist zur Stellungnahme von Freitag 16. Dezember 2022 mittags bis Montag 19. Dezember mittags nicht zur Wahrung des rechtlichen Gehörs ausreiche, sondern dieses aushöhle.

Die belangte Behörde ersuchte um eine Verlängerung, um sich zu einem schriftlichen ergänzenden Vorbringen samt einer umfassenden Urkundenvorlage fundiert auseinandersetzen zu können.

4.6. Fristerstreckung für weitere Stellungnahme der belangten Behörde zu den Ausführungen des neuen Vertreters des Bf bis 11. Jänner 2023

Das Bundesfinanzgericht kam diesem Antrag nach.

Die für den 20. Dezember anberaumte Senatsverhandlung wurde abgesagt und das Bundesfinanzgericht gewährte der belangten Behörde eine Frist bis 11. Jänner 2023 für eine allfällige weitere Stellungnahme.

Am 4. Jänner 2023 gab die belangte Behörde eine weitere und ergänzende Stellungnahme zum gegenständlichen Fall ab.

Darin führte sie aus, dass die vom Bf vertretene Rechtsansicht in Punkt 2 seiner Stellungnahme vom 16. Dezember 2022 sowie die angeführten Gerichtsentscheidungen, welche diese Rechtsansicht untermauern sollten, sich ausschließlich auf jene Fallkonstellationen bezögen, in denen die gelöschte Gesellschaft selbst als Bf auftrete und dieser gegenüber die Entscheidung nicht wirksam ergehen könne.

Verfahrensgegenständlich wäre aber vom in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen Beschwerde erhoben worden.

Dieser habe gemäß § 248 BAO das Recht, eine Beschwerde auch gegen den Abgabenbescheid zu erheben, was er auch getan hätte, wodurch er Bf im Verfahren betreffend die Abgabefestsetzung sei. Demzufolge resultiere daraus, dass das Erkenntnis zu diesem Verfahren dem Bf zuzustellen sei, damit das Rechtsmittelverfahren abschließend erledigt werden könne.

Der Umstand, dass dem Primärschuldner, der die Beschwerde überhaupt nicht eingebracht hätte, das Erkenntnis (noch) zustellbar sei, sei nicht Voraussetzung, dass an sich ein Erkenntnis in der Beschwerdesache ergehen könne.

Die Rechtsperson des Bf sei existent und dessen Zustelladresse bzw. die seines Rechtsvertreters bekannt, daher könne ihm auch das Erkenntnis über seine Beschwerde wirksam zugestellt werden.

Die einzige rechtliche Konsequenz aus dem Umstand, dass eine Zustellung an einen Primärschuldner nicht (mehr) möglich sei, sei die Tatsache, dass das Erkenntnis, welches gegenüber dem in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen ergeht, nicht mehr gegenüber dem Primärschuldner Rechtswirkungen entfalten könne.

§ 281 Abs. 2 BAO normiere, dass dieses nur dann gegenüber dem Primärschuldner wirke, wenn es ihm gegenüber bekannt gegeben werde.

Verwiesen wurde auch darauf, dass die Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch nur deklarativen Charakter habe.

Die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft bestehe so lange fort, als ein Abwicklungsbedarf vorhanden sei. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen wären (vgl. dazu VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026).

Im Gegensatz zur Rechtsansicht des Bf, der nur dann den Fortbestand einer gelöschten Gesellschaft annehme, wenn Aktivvermögen hervortreten würde, bestünde ein Abwicklungsbedarf auch dann, wenn noch Abgaben festzusetzen seien.

Dass die Löschung gemäß § 40 FBG erfolgt sei, habe nämlich die rechtliche Konsequenz, dass dadurch und damit der Wegfall der organschaftlichen Vertretung der Gesellschaft verbunden sei, sodass Bescheide ihr gegenüber - unabhängig davon, dass sie rechtlich noch existiere - nicht mehr wirksam erlassen werden könnten.

Würde man der Rechtsansicht des Bf folgen, würde dies dazu führen, dass der Bescheid der Abgabenbehörde nicht aus dem Rechtsbestand ausscheide und dadurch rechtskräftig werden würde.

Nachdem über die Beschwerde abschließend entschieden worden wäre (Einstellung des Beschwerdeverfahrens), wäre der Ablauf der Aussetzung zu verfügen gewesen und konsequenterweise die fällig gewordene Abgabe laut Festsetzung im Erstbescheid einzufordern bzw. im Vollstreckungsweg einzubringen.

4.7. Senatsverhandlung am 2. Februar 2023

Am **2. Februar 2023** fand die Verhandlung vor dem Senat statt.

Da der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen worden war, fand keine mündliche Verhandlung mit den Parteien statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war Geschäftsführer der C GmbH, die mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xx.xx.2019 in Konkurs gegangen ist, der nach Verteilung an die Massegläubiger mit Beschluss vom 23. Juni 2020 aufgehoben wurde.

Die C GmbH veranstaltete im Oktober 2010 ein Pokerturnier im ***Veranstaltungsort***.

Danach wurde von ihr eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von 948.043,83 € angemeldet und die bescheidmäßige Festsetzung der Gebühr beantragt. Die belangte Behörde erließ am 29. November 2010 einen Bescheid gemäß § 201 BAO und setzte die Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG in Höhe von 948.318,83 € fest.

Die Berufung gegen diesen Bescheid wurde mit Entscheidung vom 7. Oktober 2011, RV/0743-W/11 vom Unabhängigen Finanzsenat abgewiesen.

In der Folge lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss VfGH vom 21.09.2012, B 1357/11, ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab, der dem Antrag der C GmbH auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit Beschluss 04.01.2013, AW 2012/16/0055 nicht stattgab und die Behandlung der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mit Beschluss vom 9.9.2013, 2012/16/0188, ablehnte.

Die C GmbH beantragte daher am 20. September 2013 Nachsicht der Rechtsgeschäftsgebühr. Mit Erkenntnis vom 06.02.2018 RV/7100382/2014 wurde das Nachsichtsansuchen vom Bundesfinanzgericht abgewiesen.

Gleichzeitig brachte sie einen Antrag auf Zahlungserleichterung hinsichtlich der Gewinngebühr für Oktober 2010 in Höhe von EUR 948.318,83 samt Zinsen und Zuschlägen ein, der mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16.10.2020, RV/7103357/2019 ebenfalls abgewiesen wurde.

Am 15. März 2019 wurde der gegenständliche Haftungsbescheid gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO an den Bf (Geschäftsführer) für die aushaftenden Abgabenschulden in Höhe von 962.468,85 € erlassen, die sich folgendermaßen zusammensetzen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Geb. a.d. Glücksspielmonopol	10/2010	933.752,53
Geb. a.d. Glücksspielmonopol	10/2010	275,00
Säumniszuschlag 1	2010	18.960,88
Säumniszuschlag 3	2010	9.480,44
Summe:		962.468,85

Begründet wurde die Haftungsinsanspruchnahme insbesondere damit, dass gemäß § 80 Abs. 1 BAO die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen hätten, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und befugt seien, diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen und insbesondere dafür zu sorgen hätten, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwahren, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO würden die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung, der den Vertretern auferlegten Pflichten, nicht eingebracht werden können.

Schuldhaftes Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten würden zur Haftungsinsanspruchnahme berechtigen, wobei es nicht nur Sache des haftungspflichtigen Geschäftsführers sei, darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen könne, dass die Abgabenschulden rechtzeitig - zur Gänze oder zumindest anteilig - entrichtet würden, sondern auch, dafür entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Die belangte Behörde hätte weder zum Zeitpunkt der Nachschau vor Ort des Pokerturnieres im Jahre 2010, noch bei der Festsetzung am 29. November 2010 wissen können, dass die Gebühr nicht abgeführt würde und es daher zum damaligen Zeitpunkt keinen Anlass gegeben hätte, die Daten der teilnehmenden Spieler zu erheben.

Das Finanzamt hätte trotz Recherche die Identität der Vertragspartner nicht mehr feststellen können.

Der Aufforderung an den Bf vom 11. Juli 2018, die Spielerdaten wie Namen, Adresse und Geburtsdatum bekanntzugeben, sei nicht Folge geleistet worden.

Die Identität der Vertragspartner sei daher nicht mehr festzustellen eine Inanspruchnahme faktisch daher nicht möglich.

Desweiteren hätte der Bf keine Zahlungen für die aushaftenden Abgaben geleistet und somit verabsäumt, für die gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen.

Gegen die Haftungsinanspruchnahme erhob der Bf die gegenständliche Beschwerde am 23. April 2019, da weil nach seiner Ansicht die Voraussetzungen für eine Haftung des Geschäftsführers nicht vorliegen würden und die belangte Behörde die Uneinbringlichkeit der Abgabe nicht festgestellt hätte und ein gemäß § 9 BAO haftender Geschäftsführer erst dann in Anspruch genommen werden würde, wenn die Abgabenschuld sowohl beim Erstschuldner als auch bei allfälligen Gesamtschuldnern als uneinbringlich feststehe.

Auch wäre eine Inanspruchnahme des Geschäftsführers unbillig, wenn die Abgabenbehörde bei den Abgabenschuldnern (Pokerspieler als Gesamtschuldner) jahrelang keine Versuche unternommen hätte, die Abgabe einzuheben, und dann acht Jahre später vom Geschäftsführer ihre Entrichtung.

Am 11. Juli 2018 wäre der Bf von der belangten Behörde ersucht worden, die Spielerdaten bekanntzugeben, da seit der Durchführung des Turniers im Oktober 2010 mehr als acht Jahre vergangen wären, hätte jedoch weder der Bf noch die C GmbH über die Spielerdaten mehr verfügt. Somit hätte der Bf dem Ersuchen der belangten Behörde nicht entsprechen können.

Neben den fehlenden Voraussetzungen für eine Haftung, stützte sich die Beschwerde auch auf sachliche Unbilligkeit der Inanspruchnahme zur Haftung, kein Vorliegen einer Pflichtverletzung und falsche Ermessensübung (siehe ausführlich im Verfahrensgang dargestellt).

Es wurde beantragt, der Beschwerde stattzugeben und den bekämpften Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben und in eventu beantragt, der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Haftungssumme herabzusetzen.

Der Bf bezweifelte im Übrigen auch die Rechtsrichtigkeit der Abgabeforderung auf Grund von zivilrechtlicher Nichtigkeit des gegenständlichen Glücksspiels gem. § 879 ABGB in seiner Gesamtheit.

Außerdem sah der Bf in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über die Beschwerde des Bf gegen den Abgabeananspruch auf Grundlage des § 248 BAO eine Vorfrage für das gegenständliche Haftungsverfahren.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid mit Beschwerdevorentscheidung am 31. Oktober 2019 als unbegründet ab, va mit der Begründung, dass die belangte Behörde bei der vorgenommenen Nachschau gern. § 144 BAO beim Turnier im Oktober 2010 den Bf bereits auf die Grundlagen für die Bemessung der Gebühr gern. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG hingewiesen hätte und die Haftungsanspruchsnahme wegen der Zahlungsunfähigkeit der C GmbH und der Uneinbringlichkeit erfolgte sei, wobei es der Bf als handelsrechtlicher Geschäftsführer unterlassen habe, für die ordnungsgemäße Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen und keine Unbilligkeit vorliege (siehe auch ausführlich im Verfahrensgang).

Dagegen richtet die Bf Vorlageantrag und begründete diesen im Wesentlichen gleich wie die Beschwerde, insbesondere aber mit den Argumenten, dass zB überhaupt keine Pflichtverletzung im Hinblick auf die Nichtentrichtung der Abgabe stattgefunden hätte, die Voraussetzungen für die Haftungsheranziehung nicht vorliegen würden, dass die belangte Behörde ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit treffe, dass keine Aufbewahrungspflicht bestanden hätte, die Behörde das Ermessen falsch geübt hätte.

Sowohl in der Bescheidbeschwerde als auch im Vorlageantrag wurde die lange Verfahrensdauer betont.

Auch wiederholt wurde die Unbilligkeit der Haftungsanspruchsnahme des Bf angeführt bzw. sah der Bf die belangte Behörde verantwortlich für die Einbringung der gegenständlichen Abgaben bei den Spielteilnehmern bzw. wie in der Bescheidbeschwerde wurde der Abgabeananspruch zur Gänze wegen Nichtigkeit generell in Zweifel gezogen.

Ebenso wurden im Vorlageantrag die Übersicht über die liquiden Mittel der C GmbH dargestellt im Zeitraum Ende November 2010 und Ende Juli 2011:

Beschreibung	per 30.11.2010	per 31.1.2011	per 30.4.2011	per 31.7.2011
Liquide Mittel (Kto 28200)	9.815,19	10.764,40	2.288,99	0,00
Liquide Mittel (Kto 28820)	9.732,97	9.742,10	9.742,10	9.742,10
Forderungen (Summe Konten 20000, 25010, 25020, 25100)	220.175,85	9.180,61	9.662,93	7.952,97
Forderungen (pos. Saldo auf Verr. Kto 35000 und Kto 33000)	3.197,27	0,00	0,00	1.206,32
+ Entrichtungen auf dem Abgabekonto durch Zahlungen und sonstige Gutschriften	0,00	0,00	9.480,44	9.480,44
= Gesamte liquide Mittel	242.921,28	29.687,11	31.174,46	28.381,83

Beschreibung	per 30.11.2010	per 31.1.2011	per 30.4.2011	per 31.7.2011
Verbindlichkeiten (Summe Konten 30300, 31000, 33000, 35000, 35040)	203.824,52	8.596,82	8.853,99	10.213,59
Verbindlichkeiten (Kto 20000, 28200)	0,00	0,00	0,00	642,80
+ Abgabenverbindlichkeiten (aushaftend und entrichtet)	948.318,83	967.279,71	976.760,15	986.240,59
= Gesamtverbindlichkeiten	1.152.143,35	975.876,53	985.614,14	997.096,98

Gleichbehandlungsquote	21,08%	3,04%	3,16%	2,85%
-------------------------------	--------	-------	-------	-------

Beschreibung	per 30.11.2010	per 31.1.2011	per 30.4.2011	per 31.7.2011
Gewinstgebühr bzw. Säumniszuschläge	948.318,83	18.960,88	9.480,44	9.480,44
Gleichbehandlungsquote	21,08%	3,04%	3,16%	2,85%
Entrichtung bei Gleichbehandlung	199.946,32	576,81	299,86	269,86
Tatsächliche Entrichtung	0,00	0,00	9.480,44	9.480,44
Ungleichbehandlung	199.946,32	576,81	-9.180,58	-9.210,58

Ebenfalls die Quoten wurden zu diesem Zeitraum angegeben:

	Nov 2010	Jän 2011	Apr 2011	Juli 2011
Altschulden per Ende des Vormonats (inkl. Steuern)	202.651,15	1.172.277,60	973.299,50	985.800,37
Neuverschuldung im jeweiligen Monat (inkl. Steuern)	1.038.785,07	24.801,00	15.577,73	15.731,01
Schulden gesamt	1.241.436,22	1.197.078,60	988.877,23	1.001.531,38
Zahlungen im jeweiligen Monat	5.959,45	5.464,60	16.667,71	15.301,97
Quote im Verhältnis zu den gesamten Schulden	0,48%	0,46%	1,69%	1,53%
Quotenschaden Vormonat (Abgabe im jeweiligen Monat * Quote)	4.552,36	113,22	159,79	144,85

Anhand dieser Berechnungen wurden die liquiden Mittel zu den Stichtagen, an denen die Gewinnsteuern Oktober 2010 sowie die ersten, zweiten und dritten Säumniszuschläge fällig gewesen wären dargestellt und dadurch dargelegt, dass keine ausreichenden liquiden Mittel bei der C GmbH vorhanden waren und anhand einer zweiten Berechnungsmethode der Entscheidung des UFS vom 17.2.2011, RV/0789-G/09, der Quotenschaden der Abgabenbehörde durch Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und Zahlungen ermittelt.

Auch die Leistungen an Zahlungen der Monate April und Juli 2011 wurden in Höhe von 9.480,44 € angegeben (der sehr umfangreiche Vorlageantrag ist ausführlich oben im Verfahrensgang dargestellt).

Am 12. Februar 2020 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht vor und nahm darin die unzureichenden liquiden Mittel, die der BF im Vorlageantrag angegeben hatte, zur Kenntnis.

Beantragt wurde im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

Am 7. November 2022 lud das Bundesfinanzgericht zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13. Dezember 2022.

Am 30. November 2022 übermittelte das Bundesfinanzgericht einen Beschluss in Form eines Vorbereitungsvorhaltes für die mündliche Verhandlung und informierte die Parteien über den gesamten Verfahrensgang und den entscheidungsrelevanten Sachverhalt und ersuchte am 7. Dezember 2022 den Vertreter des Bf um

1. Bereithaltung der Information über die liquiden Mittel der Primärschuldnerin sowie die vom Bf auszurechnende Quote zum Stichtag 30.11.2011,
2. Bekanntgabe allfälliger weiterer Anträge auf Aussetzung der Einhebung sowie
3. Bekanntgabe von Zahlungen an die Abgabenbehörde bzw. deren Nachweise für die mündliche Verhandlung.

Am 12. Dezember 2022 zog der Bf seinen Antrag auf mündliche Verhandlung in einer schriftlichen Stellungnahme zurück, hielt den Antrag auf Senatsentscheidung aufrecht und kündigte eine weitere Stellungnahme bis spätestens 16. Dezember 2022 zu den drei vom Bundesfinanzgericht gefragten Punkten an.

Am 16. Dezember erstattete der Bf durch seinen neuen Vertreter, wie angekündigt, eine Stellungnahme (siehe Verfahrensgang), wies auf den Wechsel der Vertretungsbefugnis und darauf hin, dass die C GmbH wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht wurde und der Konkurs nach Verteilung der Masse an die Massegläubiger mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien aufgehoben wurde, ohne dass eine Liquidation mangels verteilbaren Vermögens stattgefunden hat.

Die drei Fragen des Bundesfinanzgerichtes beantwortete der Bf und gab liquide Mittel der Primärschuldnerin sowie die vom Bf auszurechnende Quote zum Stichtag 30.11.2011 mit einem Stand des Bankkontos der Gesellschaft zum 30.11.2011 von € 116,33 an.

Kontoauszüge zum 15.11.2011 und 01.12.2022 wurden beigelegt.

Zur zweiten Frage betreffend die Bekanntgabe allfälliger weiterer Anträge auf Aussetzung der Einhebung legte der Bf zum Beweis dafür, dass auch nach dem 3. Jänner 2011 weitere Anträge auf Aussetzung der Einhebung gestellt worden wären, die Berufung samt Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 31. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16.03.2011 gegen die C GmbH betreffend Abweisung des Aussetzungsantrages vom 3. Jänner

2011 samt Faxbestätigung vor, die mit Berufungsentscheidung des UFS vom 7. Oktober 2011 erfolgte, am gleichen Tag, an dem auch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zur Abgabensache erging.

Gegen dieses Erkenntnis hat die C GmbH mit Schriftsatz vom 24.1.2011 Beschwerde gemäß Art 144 B-VG an den Verfassungsgerichtshof gestellt mit Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung gemäß § 85 Abs 2 VfGG.

Mit Beschluss vom 09.12.2011 hat der Verfassungsgerichtshof den Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 03.02.2012 hat die C GmbH neuerlich die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung beantragt. Diesen Antrag hätte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 12.03.2012 zurückgewiesen, wie ebenfalls in der Beilage übermittelt würde.

Mit Beschluss vom 21.09.2012 hat der Verfassungsgerichtshof schließlich die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und diese gemäß Art 144 Abs 3 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Dieser hat mit Beschluss vom 04.01.2013 den mit der Beschwerde gestellten Antrag gemäß § 30 Abs 2 VwGG auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen und schließlich mit Beschluss vom 09.09.2013 die Behandlung der Beschwerde mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abgelehnt.

Ein weiterer Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde vom Bf in diesem Vorbringen nicht behauptet.

Die dritte Frage betreffend die Bekanntgabe von Zahlungen an die Abgabenbehörde bzw. deren Nachweise in Höhe von 23.771,74 € wurden mit Zahlungsbelegen beantwortet.

Diese wurde in der Folge von der belangten Behörde in ihren beiden Stellungnahmen vom 19. Dezember 2022 und 4. Jänner 2023 auch bestätigt (siehe in den Stellungnahmen im Verfahrensgang).

Die Stellungnahme wurde der belangten Behörde übermittelt, die ihrerseits nach Fristerstreckungsantrag insgesamt zweimal dazu Stellung nahm und die Angabe der verbliebenen liquiden Mittel nicht bezweifelte, sondern die vom Bf angegebenen Zahlungen bestätigte.

Übersicht der relevanten Sachverhalts-Daten:

1.	Poker-Turnier fand im Oktober 2010 statt
2.	Fälligkeit der Abgaben gemäß § 3 GebG am 15. des zweitfolgenden Monats, dem 15. Dezember 2010
3.	Abgabe wurde aber später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit am 29. November 2010 von der belangten Behörde mit Festsetzungsbescheid gem. § 201 BAO festgesetzt
4.	3. Jänner 2011 Antrag auf Aussetzung der Einhebung
5.	7. November 2011 weist der Unabhängigen Finanzsenat sowohl die Beschwerde gegen den Abgabenbescheid als auch die Beschwerde gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages ab (UFS vom 07.10.2011, RV/1063-W/11)
6.	Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 21.09.2012, B 1357/11, ab
7.	Verwaltungsgerichtshof gab dem Antrag der C GmbH auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit Beschluss VwGH vom 04.01.2013, AW 2012/16/0055, nicht statt
8.	Verwaltungsgerichtshof lehnte die Behandlung der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde durch die C GmbH mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mit seinem Beschluss VwGH vom 9.9.2013, 2012/16/0188 ab
9.	C GmbH beantragte am 20. September 2013 Nachsicht der Rechtsgeschäftsgebühr, Nachsichtsansuchen wurde abgewiesen und
10.	Beschwerde gegen Abweisung des Nachsichtsansuchens wurde mit Erkenntnis vom 06.02.2018 RV/7100382/2014 vom Bundesfinanzgericht abgewiesen
11.	C GmbH brachte am 20. September 2013 Antrag auf Zahlungserleichterung hinsichtlich der Gewinnsteuern für Oktober 2010 in Höhe von EUR 948.318,83 samt Zinsen und Zuschlägen ein, der von der belangten Behörde abgewiesen wurde
12.	Beschwerde dagegen wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16.10.2020, RV/7103357/2019 abgewiesen

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des elektronisch vorgelegten Aktes der belangten Behörde als erwiesen anzusehen.

Auch die vom Bundesfinanzgericht angefragten Sachverhaltselemente wie nach dem Bestehen allfälliger weiterer Anträge auf Aussetzung der Einhebung bzw. der Entscheidungen darüber wurden von den Parteien im Zuge der Fragenbeantwortung vorgelegt.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bzw. dem nunmehrigen Rechtsnachfolger Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigen sowie dem Bundesfinanzgericht ist evident.

Auch die Einsicht in das Firmenbuch und die dort vermerkte Konkursöffnung bzw. Aufhebung der C GmbH sowie die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit gem. § 40 FBG wurde in der rechtlichen Beurteilung gewürdigt.

Sämtliche Ausführungen und Stellungnahmen, die der Bf oder die belangte Behörde eingebracht haben, inklusive der Ausführungen zum Stand der liquiden Mittel zu dem für für die Haftungsinanspruchnahme im gegenständlichen Fall relevanten Zeitpunkt, wurden dem Senat vorgelegt und dementsprechend gewürdigt.

Im Zuge des Parteienvertreterwechsels wurde dem neuen Parteienvertreter Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben, die dieser genutzt hat und eine ausführliche Stellungnahme mit den genannten verfahrensrelevanten Daten abgegeben hat.

Auch der belangten Behörde wurde insbesondere durch die Fristverlängerung ausreichend Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben und so dem Grundsatz des Parteienghörs Rechnung getragen.

Die mündliche Verhandlung fand auf Grund der Zurücknahme des Antrages durch den Bf statt, durch seine, insbesondere relevanten Angaben zu den liquiden Mitteln, die von der belangten Behörde in ihren beiden Stellungnahmen auch nicht bezweifelt wurden, war der Sachverhalt evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

GebG idF BGBl. I Nr. 54/2010

§ 33 TP 17 GebG

Glücksverträge

(1) Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

1. Wetten (soweit nicht Z 6 oder Z 8 anzuwenden ist) vom Wettpreis und, wenn die Wettpreise verschieden sind, vom höheren Wettpreise 2 v.H.;

2. Hoffnungskäufe beweglicher Sachen, vom Kaufpreise 2 v.H.;

3. Bodmereiverträge, von dem auf Bodmerei aufgenommenen oder dargeliehenen Betrag oder Geldwerte 2 v.H.;

4. Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, vom Werte der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sachen 2 v.H.;

5. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

6. Im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos vom Wert des bedungenen Entgelts 2 vH.

Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird.

7. Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,

a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 vH,

b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 vH,

c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 vH,

sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25 vH.

Von der Gebührenpflicht nach Z 7 sind ausgenommen:

- Ausspielungen gemäß Z 8,*
- Glücksspiele, für die Abgaben gemäß § 28 GSpG zu entrichten sind,*
- Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten,*
- Ausspielungen, die gemäß § 4 Abs. 3 und Abs. 5 GSpG nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen.*

8. Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen wurden, 16 vH vom Einsatz, jedoch bei Ausspielungen gemäß § 12a GSpG in Verbindung mit § 14 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen, das sind die im Kalenderjahr dem Konzessionär zugekommenen Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen (Gewinne).

(2) Die Gebühren nach Abs. 1 Z 6 bis 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

(3) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 105/2005)

(4) Werden die in Waren oder in geldwerten Leistungen bestehenden Gewinne in Geld abgelöst, so ist unbeschadet der Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z 7 lit. a oder der Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z 7 lit. c vom Ablösebetrag eine Gebühr von 25 v.H. zu entrichten.

(5) Die Gebühr nach Abs. 1 Z 7 lit. a und die Gebühr von 12 vH nach Abs. 1 Z 7 lit. c ermäßigen sich auf 5 vH, wenn das gesamte Reinerträgnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträgnisses ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.

(6) Gebührenfrei sind

1. Treffer der von inländischen Gebietskörperschaften begebenen Anleihen, die mit einer Verlosung verbunden sind,

2. Differenzgeschäfte.

§ 16 Abs. 5 GebG

(5) Die Gebührenschuld entsteht

a) bei Wetteinsätze

n anlässlich sportlicher Veranstaltungen mit der Bezahlung des Einsatzes;

b) bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht; bei Sofortlotterien in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Wetteinsätze oder Spieleinsätze eingetreten ist;

c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit.

§ 3 Abs. 3-4a GebG

(3) Die Hundertsatzgebühren sind, sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Bescheid festzusetzen.

(4) Sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, hat das Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes des Gebührenschuldners befindet, einem Gebührenschuldner, der in seinem Betrieb laufend eine Vielzahl gleichartiger Rechtsgeschäfte abschließt und die Gewähr für die ordnungsgemäße Einhaltung der Gebührenvorschriften bietet, auf Antrag zu bewilligen, dass er die auf diese Rechtsgeschäfte entfallenden Hundertsatzgebühren anstelle der sonst in diesem Bundesgesetz angeordneten Entrichtungsformen selbst berechnet und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das Finanzamt entrichtet. Personen, die auf Grund der erteilten Bewilligung verpflichtet sind, die Hundertsatzgebühren auf diese Art zu entrichten, haben über diese gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte fortlaufende Aufschreibungen zu führen, welche die für die Gebührenbemessung erforderlichen Angaben enthalten. Innerhalb der Zahlungsfrist ist dem Finanzamt für den jeweiligen Berechnungs- und Zahlungszeitraum eine Abschrift dieser Aufschreibungen zu übersenden. Die Übersendung der Abschrift gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk anzubringen, der die Bezeichnung des Bewilligungsbescheides und die fortlaufende Nummer der Aufschreibungen enthält. Mit Erteilung einer Bewilligung, die Gebühren für bestimmte Rechtsgeschäfte selbst zu berechnen, wird das Finanzamt für die Erhebung dieser Gebühren örtlich zuständig. Es hat jeweils für den Zeitraum eines Kalenderjahres die

Hundertsatzgebühren für jedes gebührenpflichtige Rechtsgeschäft, das in den Aufschreibungen abgerechnet wurde, mit Bescheid festzusetzen.

(4a) Sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, sind Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) befugt, innerhalb der Anzeigefrist des § 31 Abs. 1 die Hundertsatzgebühr für Rechtsgeschäfte als Bevollmächtigte eines Gebührenschuldners oder eines für die Gebühr Haftenden selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Parteienvertreters befindet.

Parteienvertreter, die von der Befugnis zur Selbstberechnung Gebrauch machen wollen, haben beim Finanzamt die Zuteilung einer Steuernummer zu beantragen. Sie haben über die gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte Aufschreibungen zu führen. Diese haben die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten. Insbesondere sind Angaben zur Art des Rechtsgeschäftes, zu den Gebührenschuldern oder zu den für die Gebühr Haftenden, zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld, zur Bemessungsgrundlage und zur Höhe der selbst berechneten Gebühr aufzunehmen. Eine Abschrift dieser Aufschreibungen für die in einem Kalendermonat selbst berechneten Rechtsgeschäfte ist dem Finanzamt bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der die Steuernummer des Parteienvertreters, die Nummer der Aufschreibungen und die Höhe des berechneten Gebührenbetrages enthält. Der Parteienvertreter hat die Aufschreibungen und je eine Abschrift (Durchschrift, Gleichschrift) der über die Rechtsgeschäfte ausgefertigten Urkunden sieben Jahre aufzubewahren. Im übrigen ist § 132 BAO anzuwenden. Die selbst berechnete Gebühr ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Zweifel ist bei den betreffenden Gebührenschuldern oder Haftenden eine verhältnismäßige Entrichtung anzunehmen. Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Gebührenbetrag hat den im ersten Satz genannten Fälligkeitstag. Die Parteienvertreter haften für die Entrichtung der selbst berechneten Gebühr. Die Abgabenbehörden sind befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in die Aufschreibungen aufzunehmenden Angaben durchzuführen.

§ 31 GebG

(1) Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist, sind, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats mit einer beglaubigten Abschrift oder mit einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde, bei nicht in der Amtssprache abgefaßten Urkunden mit einer beglaubigten

Übersetzung, beim Finanzamt anzuzeigen. Ist diese Urkunde ein Annahmeschreiben, so ist ein bezügliches Anbotsschreiben anzuschließen. Das Finanzamt, bei dem die Anzeige erstattet wurde, hat auf der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde die erfolgte Anzeige zu bestätigen. Gleichschriften, die zur ordnungsgemäßen Gebührenanzeige verwendet werden, sind von den Gebühren befreit.

(2) Zur Gebührenanzeige sind die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen verpflichtet sowie der Urkundenverfasser und jeder, der eine Urkunde als Bevollmächtigter oder ein Gedenkprotokoll als Zeuge unterzeichnet oder eine im Ausland errichtete Urkunde (deren beglaubigte Abschrift) im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld in Händen hat. Sind zur Gebührenanzeige mehrere Personen verpflichtet und hat eine dieser Personen die Verpflichtung zur Selbstberechnung (§ 33 Tarifpost 5 Abs. 5) oder die Bewilligung zur Selbstberechnung (§ 3 Abs. 4) oder wird von der Befugnis zur Selbstberechnung (§ 3 Abs. 4a) Gebrauch gemacht, so entfällt für die übrigen die Anzeigepflicht.

(3) Sind Gebühren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze oder Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige.

§ 9 BAO idgF

(1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

(2) Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Abs. 1 nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist auf Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden.

§ 20 BAO

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

§ 80 BAO idgF

(1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

§ 210 Abs. 4 BAO

(4) Werden Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche, später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt, so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgabennachforderung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu.

§ 212a Abs. 7 BAO

Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, steht dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über

den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5 oder 5a) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

§ 230 BAO

(1) Wenn eine vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeit gemäß § 227 eingemahnt werden muß, dürfen Einbringungsmaßnahmen erst nach ungenütztem Ablauf der Mahnfrist, bei Einziehung durch Postauftrag erst zwei Wochen nach Absendung des Postauftrages oder bei früherem Rücklangen des nicht eingelösten Postauftrages eingeleitet werden. Ferner dürfen, wenn die Abgabenbehörde eine Abgabenschuldigkeit einmahnt, ohne daß dies erforderlich gewesen wäre, innerhalb der Mahnfrist Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

(2) Während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist dürfen Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

(3) Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt.

(4) Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen nach dem im Abs. 3 bezeichneten Zeitpunkt eingebracht, so kann die Abgabenbehörde dem Ansuchen aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Maßnahmen zur Einbringung zuerkennen; das gleiche gilt für einen Antrag gemäß § 214 Abs. 5.

(5) Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine bewilligte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermines oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Ist ein Terminverlust auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermines

zurückzuführen, so darf ein Rückstandsausweis frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden.

(6) Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212 a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

(7) Kommen während der Zeit, in der gemäß Abs. 1 bis 6 Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden dürfen Umstände hervor die die Einbringung einer Abgabe gefährden oder zu erschweren drohen, so dürfen Einbringungsmaßnahmen durchgeführt werden, wenn spätestens bei Vornahme der Vollstreckungshandlung ein Bescheid zugestellt wird, der die Gründe der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung anzugeben hat (Vollstreckungsbescheid). Mit der Zustellung dieses Bescheides treten bewilligte Zahlungserleichterungen außer Kraft.

3.1.2. Rechtliche Würdigung

Vorab zu betonen ist, dass es im gegenständlichen Verfahren um die Inanspruchnahme als Haftender geht und nicht um den Abgabenanspruch an sich.

3.1.2.1. Vertreterhaftung und deren Ausmaß

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach den §§ 9 und 80 BAO ist eine Abgabenforderung, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, gegen den Vertretenen.

Desweiteren muss die Stellung als Vertreters vorliegen.

Auch gegeben sein muss die Uneinbringlichkeit dieser Abgabenforderung.

Eine weitere Voraussetzung ist eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an dieser Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043).

Die Haftung nach § 9 BAO ist einem zivilrechtlichen Schadenersatzanspruch nachgebildet (VwGH 23.3.2010, 2009/16/0104).

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO stellt darauf ab, dass Abgabenschulden eines Abgabepflichtigen nicht eingebracht werden können.

Als Geschäftsführer der Primärschuldnerin C GmbH erfüllt der Bf die gesetzlich geforderte Vertreter-Eigenschaft.

Die Haftung ist subsidiär und akzessorisch.

Eine Person darf demnach nur dann als Haftende in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt und diese Verbindlichkeit beim Hauptschuldner uneinbringlich ist (Subsidiarität). Diese Uneinbringlichkeit steht im gegenständlichen Fall auf Grund des aufgehobenen Konkurses zweifelsfrei fest.

Die Haftungsschuld ist weiters ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Ist die Hauptschuld nicht (gültig) entstanden oder ist sie erloschen oder hat nur mehr den Charakter einer Naturalobligation (VwGH 6.8.1996, 93/17/0093), ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200).

3.1.2.2. Bescheid über die Stammabgabe

Wie eingangs betont, geht es im gegenständlichen Verfahren die Haftung und deren Inanspruchnahme, nicht jedoch um den Abgabenanspruch an sich.

Da der Bf aber auch dahingehend in seinem Beschwerdevorbringen Argumente in Hinblick auf eine allfällige Nichtigkeit nach dem Zivilrecht vorgebracht hat, wird kurz darauf eingegangen:

Im gegenständlichen Fall gibt es einen gültigen Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO vom 29. November 2010, der rechtskräftig ist, da die Rechtsmittel dagegen weder vom Bundesfinanzgericht noch von den Höchstgerichten von Erfolg gekrönt waren und ihnen in keinem Fall gefolgt wurde.

Allerdings hat der Bf im Zuge des § 248 BAO auf Grund seiner Heranziehung als Haftender nochmals dagegen Beschwerde erhoben.

Es stellt jedoch entgegen den Ausführungen des Bf in seiner gegenständlichen Beschwerde keine Vorfrage dar, wie über den Abgabenbescheid zu entscheiden ist, weil dieser zum einen nicht nur in Geltung sondern auch bindend ist.

Zum anderen ist allerdings an dieser Stelle festzuhalten, dass auch von der Entscheidung über den Haftungsbescheid die Rechtsmittelbefugnis des Haftungspflichtigen für den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (siehe dazu genauer in Punkt 3.1.2.3.).

Das Vorbringen des Bf gegen den Stammabgabenbescheid hinsichtlich eine zivilrechtliche Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes gemäß § 879 ABGB, die nach Ansicht des Bf das Entstehen einer Gebühr verhindert, ist primär Gegenstand des Verfahrens betreffend den Stammabgabenbescheid und nicht Inhalt des gegenständlichen Verfahrens.

Allerdings ist in diesem Zusammenhang auch hier klarzustellen, dass diese Argumentation nicht neu ist.

Bereits in seiner Entscheidung BFG vom 26.09.2016, RV/7102003/2008 wurde eine derartige Argumentation in Richtung zivilrechtlicher Nichtigkeit von Glücksspiel/Poker vom Bundesfinanzgericht zusammengefasst wie folgt als unzutreffend beurteilt:

„....

Es gibt, bundesrechtlich gesehen, keine verbotenen Spiele gemäß § 1272 ABGB mehr, woraus sich selbsterklärend eine absolute Nichtigkeit der Verträge ergäbe. Zu unterscheiden ist für Zwecke der Spielverträge, gegen welche Vorschriften verstoßen wurde. Handelt es sich um sittenwidrige bzw. nach Landesgesetzen verbotene Verträge, die wie sie von Krejci in Rummel 3 II/1. §§ 1267-1274 Rz 64 und Stefula in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang 3 §§ 1270-1272 Rz 35 dargestellt werden, oder um Spielverträge, die solche Ziele verfolgen, oder um solche Verträge, die laut OGH 24.6.2004, 15 Os 64/04 „eo ipso verpönt“ sind, wird absolute Nichtigkeit vorliegen.

Bezüglich der Spielverträge, die wegen konzessionslosem Angebots gegen § 3 GSpG (§§ 52 ff GSpG, § 168 StGB) verstoßen, hat sich die Judikatur des Obersten Gerichtshofes, allenfalls gegenüber vor 1961, solange die Verordnung über verbotene Glücksspiele noch aufrecht war (VO des BKA vom 30.4.1923, BGBl. 1923/253 idFd Verordnung des BKA vom 2.1.1933, BGBl. 1933/6), insofern geändert, als ursprünglich gemäß §§ 1174 und 1432 ABGB nicht einmal eine Naturalobligation übrig bleiben sollte und, was aus einem verbotenen Spiel kam, nicht zurückgefordert werden konnte, nun aber über teleologische Reduktion bereicherungsrechtliche Rückforderungsansprüche zuerkannt.

Aus der Anordnung des Glücksspielgesetzes - § 1 GSpG, auf den sich § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG bezieht, steht vor § 3 GSpG, - ist erschließbar, dass die Spielverträge vorerst abschließbar sind, aber wegen Durchführung von Glücksspielen ohne Konzession mit Strafe belegt sind. Aus den Materialien zu den Glücksspielgesetznovellen ergibt sich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Rechtsverkehrsbesteuerung des Glücksspiels das konzessionierte und konzessionslos angebotene Glücksspiel steuerrechtlich gleichgestellt hat. Denn das nach dem Glücksspielgesetz konzessionierte Glücksspiel, das der Konzessions- und Spielbankabgabe oder auch vor dem 1.1.2011 den Rechtsgeschäftsgebühren (ab 1.1.2011 den Glücksspielabgaben) unterliegt, ist in vorliegendem Fall die legale Vorgangsweise und der legale Erfolg, dem steuerrechtlich das „glücksspielgesetzlich konzessionslose Glücksspiel“ gleichgestellt wird. Die Besteuerung mit

Rechtsverkehrssteuern besteuert gleichmäßig, macht aber das konzessionslos angebotene Kartenpokerspiel (Glücksspiel) weder zu einem Erlaubten, noch einem Konzessionierten. Abgesehen davon, kommt es tatsächlich auf das einzelne Spiel an, bei dem über die Konzessionslosigkeit hinaus, wie im vorvorigen Absatz dargestellt, absolute Nichtigkeit vorliegen kann.

Da eine Rückgängigmachung oder eine erfolgreiche Anfechtung der Spielverträge von der Bf. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen wurde, besteht die Gebührenpflicht zu Recht....“

Diese Argumentation ist auf den gegenständlichen Fall gleichermaßen anwendbar.

Demzufolge ist den Ausführungen des Bf in diesem Punkt kein Erfolg beschieden.

3.1.2.3. Entscheidung zuerst über den Haftungsbescheid

Wie schon in Punkt 3.1.2.2. erwähnt, hat der Bf trotz der höchstgerichtlich bestätigten Abweisung der Beschwerde der C GmbH gegen den Stammapgabenbescheid erneut, weil ihm § 248 BAO diese Möglichkeit einräumt, Beschwerde erhoben.

Diese Rechtsmittelbefugnis des Haftungspflichtigen, Beschwerde gegen einen Bescheid zu erheben, dessen Adressat er zum einen nicht ist und gegen den er zum anderen selbst dann Rechtsmittel erheben kann, wenn darüber bereits höchstgerichtlich entschieden wurde, ist eine seltene Ausnahme des Verfahrensrechts und die Rechtsmittelbefugnis dazu ergibt sich ausschließlich aus der Inanspruchnahme zur Haftung bzw. aus der Entscheidung über ein Rechtsmittel dagegen.

Gemäß laufender Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist in Fällen, in denen der Bf nicht nur gegen den Haftungsbescheid, sondern auch gegen den der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheid Beschwerde erhebt, sind diese beiden Verfahren nicht gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601).

Im Gegenteil, es ist vielmehr im Fall der Beschwerdeerhebung des Haftungspflichtigen nicht nur gegen den Haftungsbescheid sondern auch gegen den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid nach höchstgerichtlicher Judikatur zuerst über den Haftungsbescheid abzusprechen und erst danach über den Abgabenbescheid, das heißt über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ist vom Bundesfinanzgericht vorher abzusprechen (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 248 Rz 16 und die dort zitierte Judikatur).

Dies vor dem Hintergrund, dass von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (zB VwGH 25.04.2019, Ra 2019/13/0029).

Es handelt sich also nicht, wie der Bf es ausführte, um eine Vorfrage für das Haftungsverfahren, wie im Zuge des § 248 BAO über eine neuerliche Beschwerde gegen den der Haftung zu Grunde liegenden Abgabenbescheid entschieden wird, weil bis zur Entscheidung über den Haftungsbescheid der Abgabenbescheid gültig und bindend ist.

Nur im Falle einer Abweisung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid, würde die Beschwerde gegen den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid aufrecht bleiben, während im Fall einer Stattgabe der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid sofort die Rechtsmittelbefugnis gegen den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid wegfallen würde, da diese ja gemäß § 248 nur aus der Heranziehung zur Haftung (die bei einer Stattgabe der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht mehr eintritt) entstanden ist.

3.1.2.4. Zur Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner und den Gesamtschuldnern

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das:

Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge des aufgehobenen Konkurses fest. Im gegenständlichen Fall ist Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin C GmbH spätestens seit dem Zeitpunkt, als der Konkurs am 23. Juni 2020 aufgehoben wurde, evident.

Die Haftung nach § 9 Abs 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025).

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Es entspricht daher dem Gesetz, wenn die Behörde die Haftung erst dann geltend macht, wenn sie Kenntnis über das Ausmaß der Uneinbringlichkeit hat (VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123).

Nach der genannten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist zwar den Ausführungen des Bf in der Bescheidbeschwerde grundsätzlich zuzustimmen, dass Uneinbringlichkeit dann anzunehmen ist, wenn Vollstreckungsmaßnahmen bei dem Gesamtschuldner zB erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären und nicht, wenn dieser nicht bekannt ist.

Aber im gegenständlichen Fall ist durch den überaus langen Zeitraum, der seit der Fälligkeit der Abgabenschuld 2010 und der Aufforderung der belangten Behörde an den Bf, die Daten der Spieler zu nennen, vergangen ist, ca 8 Jahre die Uneinbringlichkeit zweifelsfrei gegeben.

Die Uneinbringlichkeit bei den Gesamtschuldnern, die ebenfalls für eine Haftung grundsätzlich herangezogen werden hätten können, ist zum jetzigen Zeitpunkt umso mehr gegeben, als seit der Aufforderung wieder einige Jahre verstrichen sind und seit dem gegenständlichen Turnier nunmehr fast 13 Jahre verstrichen sind.

Durch diesen langen Zeitabstand ist an der Uneinbringlichkeit nicht mehr zu zweifeln, wie die belangte Behörde auch zutreffend in ihren Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung darstellt, auch wenn Unauffindbarkeit grundsätzlich nicht mit Uneinbringlichkeit gleichgesetzt werden kann.

In diesem Zusammenhang ist aber auch anzumerken, dass dem Verhalten der belangten Behörde in Betracht auf die Erhebung der Spielerdaten eine große Bedeutung zukommt, das in letzter Konsequenz zu einem erheblichen Abgabenausfall geführt hat, wie der Bf in seinen Ausführungen zutreffend darstellt.

Die belangte Behörde gibt selbst in ihrer Beschwerdeentscheidung an, dass sie eine Nachschau bei dem gegenständlichen Turnier durchgeführt hat und den Bf auf die Grundlagen für die Bemessung der Gebühr hingewiesen hätte, also zum verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt sogar vor Ort war.

Trotzdem hat sie die Daten der Spieler nicht erhoben, was in der Folge von sehr widersprüchlich begründet wird:

Die belangte Behörde gibt in ihrer Beschwerdeentscheidung einerseits auf Seite 1 unten bzw. Seite 2 oben zur Frage der Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der Primärschuldnerin an, dass der Bf bereits bei einer Begehung am 9. Dezember 2010 angegeben hätte, dass die C GmbH keinerlei Vermögenswerte hätte und ausgesagt hätte:

„... Die Gesellschaft existiert eigentlich nur als „Veranstaltungsträger“ für Pokerturniere und das einzig „wertvolle“ ist die Gewerbeberechtigung.“

Andererseits steht die belangte Behörde aber auf Seite 3 oben auf dem Standpunkt, dass sie eine Nichtentrichtung der Abgaben nicht vorhersehen hätte können und führt aus:

„In diesem Zusammenhang ist zum Vorwurf, die Abgabenbehörde habe keinen Versuch unternommen, die verfahrensgegenständliche Gebühr bei den Kartenpokerspielern einzuheben, entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörde weder zum Zeitpunkt der Nachschau gem. § 144 BAO vor Ort des Pokerturnieres ...im Jahre 2010, noch bei der Festsetzung am 29.11.2010 davon ausgehen musste, dass die Gebühr trotz erfolgter Anmeldung durch die Veranstalterin -

abweichend von den abgabenrechtlichen Bestimmungen - von dieser in weiterer Folge nicht abgeführt wird. Zum Zeitpunkt der Gebührenanmeldung bestand daher seitens der Abgabenbehörde kein Anlass, die Daten der teilnehmenden Spieler zu erheben.“

Damit setzt sich die belangte Behörde in einen Widerspruch, da sie einerseits selbst zugibt, vom Bf gewusst zu haben, dass die C GmbH keine Vermögenswerte habe, andererseits aber nicht mit einer Nichtentrichtung der Abgaben gerechnet hat.

Es wäre vielmehr dringend geboten gewesen, dass auf Grund der Informationen des Bf hinsichtlich der Vermögenslosigkeit der C GmbH die belangte Behörde die Daten der Spieler erhebt.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass gerade im Bereich des Glücksspiels die Nichtentrichtung von Abgaben durchaus keine Seltenheit sind.

Diese hingegen vom Bf als Haftungspflichtigen abzuverlangen, nachdem acht Jahre vergangen waren, va auch in Hinblick darauf, dass eine Aufbewahrungspflicht nur sieben Jahre lang bestehe, war weder eine taugliche Maßnahme, noch bestand eine Verpflichtung des Bf, diese bekannt zu geben, da die Aufbewahrungspflicht nicht mehr bestand, wie der Bf richtig ausführte.

Dass der Bf seinerseits die Spielerdaten nicht aus Vorsorge vor seiner eigenen Haftungsinanspruchnahme bekannt gegeben hat, ist nicht nachvollziehbar, aber nicht gegenständlich in diesem Verfahren.

In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass auch bei Kenntnis der Spielerdaten und insbesondere vor dem Hintergrund des extrem langen Zeitraums zwischen dem Turnier und dem gegenständlichen Haftungsbescheid ex post weder davon ausgegangen werden kann, dass alle Spieler für die Abgabenschuld tatsächlich eingestanden wären gleichermaßen wie auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass ein Entstehen für die Abgabenschuld bei keinem Spieler möglich gewesen wäre.

Jedenfalls wäre es an der belangten Behörde gelegen, die Daten der Spieler 2010 zu erheben, um allfällig drohende Abgabenausfälle – besonders in so großen Höhen, wie sie beim Glücksspiel besonders bei derartigen Großveranstaltungen durchaus keine Seltenheit sind, im gegenständlichen Fall fast eine Million Euro – hintanzuhalten.

Der Vorwurf an den Bf als damaligen Geschäftsführer, dass er das Turnier im Bewusstsein, die Abgaben daraus nicht entrichten zu können, trotzdem hätte stattfinden zu lassen, kann eine mögliche Erklärung für eine Pflichtverletzung im Haftungsverfahren sein.

Er geht aber ins Leere, weil gleichermaßen wie der Vorwurf an ihn, die Abgaben von den Gewinnen einbehalten zu müssen, es dazu keine gesetzliche Verpflichtung oder Deckung gibt.

Dies auch besonders vor dem Hintergrund, dass es sich bei Gebühren nicht um Abfuhrabgaben handelt.

3.1.2.5. Pflichten des Vertreters und deren Verletzung zum „Stichtag“ 30. November 2011

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden (§ 80 Abs. 1 BAO, *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 BAO Rz 10).

Neben der Pflicht zur Abgabentrachtung besteht insb. die Verpflichtung, die den Vertretenen treffenden gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten zu erfüllen bzw. andere Personen (Angestellte), die er mit den steuerlichen Agenden betraut, zu kontrollieren (Auswahl- und Überwachungspflichten, siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 Rz 13 und die dort zitierte VwGH Judikatur).

Nicht alle Pflichtverletzungen des Vertreters berechtigen hingegen zu einer Haftungsanspruchnahme, sondern nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen dazu (siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 Rz 18), wobei keine bestimmte Schuldform gefordert ist, demzufolge also auch leichte Fahrlässigkeit ausreichend ist (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 31.10.2000, 95/15/0137). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Unkenntnis den Vertreter nicht exkulpiert (zB VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246, AW 2009/16/0041).

Die Behauptung der völligen Unkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen kann den Geschäftsführer einer GmbH schon deswegen nicht von der Schuld befreien, weil ein Mindestmaß an Überwachung des mit der Wahrnehmung dieser Belange betrauten angestellten Personals für den allein verantwortlichen Geschäftsführer als gesetzliches Vertretungsorgan der Gesellschaft verlangt werden muss (*Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 Rz 20).

Wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (VwGH 18.12.1992, 89/17/0083).

Nach *Stoll* (BAO, 127) ist die schuldhafte Pflichtverletzung nach den Maßstäben des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen.

Von besonderer Relevanz für den gegenständlichen Fall ist der Zeitpunkt, an dem der Bf als Geschäftsführer der C GmbH seiner Verpflichtung zur Abgabentrachtung nachkommen hätte müssen.

Dieser Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277), bei den gegenständlichen Gebühren (Selbstbemessungsabgaben) ist daher maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; 23.1.2003, 2001/16/0291).

Das Turnier fand im Oktober 2010 statt, dh die Fälligkeit der Abgaben wäre gemäß § 3 GebG am 15. des zweitfolgenden Monats, dem 15. Dezember 2010, eingetreten.

Die Abgabe wurde aber später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit am 29. November 2010 von der belangten Behörde festgesetzt. Demzufolge ist § 210 Abs. 4 BAO einschlägig, der besagt, dass dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgabennachforderung bei Abgaben, die später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt werden, für die Entrichtung der Abgabennachforderung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zusteht, das bedeutet mit Zustellung Anfang Jänner 2011.

Doch bereits am 3. Jänner 2011 wurde Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, der gemäß § 230 Abs. 6 BAO einbringungshemmende Wirkung entfaltet.

In der Folge hat am 7. November 2011 der Unabhängigen Finanzsenat sowohl die Beschwerde gegen den Abgabenbescheid als auch die Beschwerde gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages entschieden, UFS vom 07.10.2011, RV/1063-W/11.

Durch die Abweisung des Antrags auf Aussetzung der Einhebung kam § 212a Abs. 7 BAO zur Anwendung, der besagt, dass soweit dem eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zusteht.

Am 7. Oktober 2011 hat der Unabhängigen Finanzsenat entschieden, dazu ist die Zeit für die Zustellung zu rechnen und der eine Monat Nachfrist gemäß § 212a Abs. 7 BAO.

Demzufolge hätte eine Pflicht des Bf erst ca Ende November 2011, gleichsam zum verfahrensgegenständlich relevanten Zeitpunkt, man könnte ihn „Stichtag“ 30. November 2011 nennen, bestehen können, die Abgaben entsprechend der Quote zu entrichten.

Daher sind die Ausführung des ersten Vertreters des Bf im Vorlageantrag zum „Stichtag“ Ende November 2010 etc. nicht für den gegenständlichen Fall heranzuziehen, weil sie bis zu einem Jahr zu früh errechnet wurden. Aus diesem Grund wurden die liquiden Mittel vom Bundesfinanzgericht für den „Stichtag“ 30. November 2011 angefordert und vom neuen Vertreter des Bf mit 116, 33 € angegeben.

3.1.2.6. Kausalität und Ausmaß der Haftungsinanspruchnahme

Im Zusammenhang mit der Pflichtverletzung bzw. Haftungsinanspruchnahme ist auszuführen, dass hinsichtlich der Pflicht des Vertreters, für die Abgabenschuld zu haften, diese Haftung nicht über die liquiden Mittel des Vertretenen zum Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung hinausgehen kann.

Der Bf darf also nicht zu mehr zur Haftung herangezogen werden, als die C GmbH zum Zeitpunkt, als sie an die belangte Behörde ihre Abgabenschuld zahlen hätte müssen, an liquiden Mitteln zur Verfügung gehabt hätte.

Wenn die Abgabe also deshalb nicht entrichtet wird, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 Rz 10 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insb. VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Vertreter auch nicht verpflichtet, zur Entrichtung fälliger Abgaben einen **Kredit** aufnehmen (zB VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0108).

Auch irrelevant für die Haftung nach § 9 ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (*Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 Rz 10).

Die Pflicht des Bf nach der Entscheidung des UFS vom 07.10.2011, RV/1063-W/11 über den Antrag auf Aussetzung der Einhebung plus der gemäß § 212 Abs. 7 BAO zu berücksichtigenden Nachfrist von einem Monat, also Ende November 2011, hätte darin bestanden, die Abgaben entsprechend der Quote zu entrichten, wie die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht auch zutreffend ausgeführt hat:

*„...Die Ausführungen, dass die Haftungsinanspruchnahme in Höhe des aushaftenden Abgabenanspruchs auf Grund des Umstandes, dass die Abgabepflichtige nicht über ausreichende Mittel zur vollständigen Abgabentrachtung verfügt hat, nicht gerechtfertigt sei, wurde trotz mehrmaliger Möglichkeit zur Stellungnahme erst im Zuge des Vorlageantrages präzisiert und durch die angeschlossenen Beilagen nachgewiesen. Bereits aus den Ausführungen im Vorlageantrag ergibt sich, dass die Gesellschaft unter Berücksichtigung des Gebotes zur gleichzeitigen Befriedigung aller Gläubiger in der Lage gewesen wäre, den Abgabenanspruch zumindest teilweise entrichten zu können. Jedenfalls liegt insoweit eine Pflichtverletzung des Geschäftsführers vor und **erfolgt die Haftungsinanspruchnahme für nicht entrichtete Abgaben betraglich in jenem Umfang zu Recht, die unter Berücksichtigung des***

Gebotes zur gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger zu entrichten gewesen wäre. ...“
(Hervorhebung durch das Bundesfinanzgericht).

Damit bestätigt die belangte Behörde, dass die Höhe der Haftung mit dem Betrag der Quote begrenzt ist.

Dass die belangte Behörde trotzdem auch noch im Vorlagebericht die gänzliche Abweisung der Beschwerde beantragt hat und nicht die mit der Quote begrenzte teilweise Stattgabe, ist offensichtlich nur ein Flüchtigkeitsfehler.

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus.

Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung (zB *Stoll*, BAO, 131; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 9, 51).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl zB VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126; 28.2.2014, 2012/16/0001; 19.5.2015, 2013/16/0016; 27.5.2020, Ra 2020/13/0027).

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123).

Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit aus (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Dass der Bf im November 2011 nicht die Abgaben entrichtet hat, erfüllt diese Kriterien.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung iSd § 9 Abs 1 BAO angenommen werden darf (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108).

Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Darüberhinaus hat der Vertreter, also im gegenständlichen Fall, der Bf, das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabentrichtung nachzuweisen.

Ein konkretes diesbezügliches Vorbringen für den fraglichen Zeitpunkt Ende November 2011 hat der Bf nicht erstattet, er ging vielmehr von keiner bestehenden Verpflichtung zur Haftung aus.

Der Vertreter hat bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Reichen die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

Diesen Nachweis hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078).

Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat daher zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (siehe VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Solche Unterlagen wären bereits bei Entstehung der Zahlungspflicht und nicht vollständiger Entrichtung zu sichern gewesen wären (vgl. VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001).

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre.

In diesem Sinn hat der Bf im Vorlageantrag dementsprechende Berechnungen angestellt. Allerdings ist der in Frage kommende Zeitpunkt, an dem eine Verpflichtung zur Haftung schlagend wird, wie oben erläutert Ende November 2011 – nach rechtskräftiger Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung durch das Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend wurde vom Bf eine errechnete Quote zum Stichtag 30. November 2011 vom Bundesfinanzgericht abverlangt.

Der Bf kam dem in seiner Stellungnahme vom 19. Dezember 2022 insoweit nach, als er die zu diesem Stichtag vorhandenen liquiden Mittel von ca 116 € bekannt gab.

Auf einem weiteren Kontoauszug vom Dezember 2011 waren es ca 300 €, also in diesem Zeitraum Summen in der Größenordnung von ein paar hundert Euro, jedenfalls weit unter 1.000 €.

3.1.2.7. Keine hemmende Wirkung nach Abweisung des Antrages auf Aussetzung

Durch den Antrag auf Aussetzung der Einhebung, der am 3. Jänner 2011 gestellt wurde, entstand, wie schon in Punkt 3.1.2.5. dargestellt, einbringungshemmende Wirkung gemäß § 230 Abs. 6 BAO.

Durch die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates über die Stammabgabe und den Antrag auf Aussetzung der Einhebung am 7. Oktober 2011, fiel diese hemmende Wirkung, die der „noch offene“ Antrag auf Aussetzung der Einhebung mit sich brachte, allerdings weg und eine etwaige Verpflichtung zur Zahlung für den Haftenden würde, wie in Punkt 3.1.2.6. beschrieben Ende November 2011 entstanden sein.

Aus diesem Grund war entscheidend genau zu diesem Zeitpunkt die liquiden Mittel der C GmbH zu kennen und wurden diese vom Bundesfinanzgericht am 7. Dezember 2022 abgefragt.

Nicht richtig ist die Argumentation des Bf hinsichtlich der hemmenden Wirkung durch die Erhebung eines Rechtsmittels vor dem Höchstgericht.

Die hemmende Wirkung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 230 Abs. 6 BAO gilt nur nach Maßgabe des § 212a BAO,

Die Tatsache, dass der Bf nach der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Rechtsmittel bei den Höchstgerichten dagegen eingelegt hat, bewirkt vielmehr keine weitere hemmende Wirkung.

Seit der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. Oktober 2011 besteht daher keine hemmende oder aufschiebende Wirkung, da der Bf keinen weiteren Antrag auf Aussetzung der Einhebung mehr gestellt hat, wie die Ausführungen der belangten Behörde und des Bf ergeben haben.

Der Bf hat vielmehr einen Antrag auf Zahlungserleichterung gestellt, den Ausführungen des Bf zufolge „sofort“ nachdem die Beschwerde der C GmbH im September 2012 vom Verwaltungsgerichtshof abgelehnt wurde, am 20. September 2013. Nach Ablauf eines ganzen Jahres kann man allerdings kaum mehr von „sofort“ sprechen, aber ungeachtet dessen, ist eine hemmende Wirkung gemäß § 230 Abs. 3 bis 5 BAO daher erst fast zwei Jahre nach Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates entstanden.

Wäre dieser Antrag auf Zahlungserleichterung früher gestellt worden, zB im diekten Anschluss an die Abweisung des Unabhängigen Finanzsenat im Oktober 2011, wäre die hemmende Wirkung tatsächlich durchgehend gewesen bis zu Aufhebung des Konkurses und den Bf hätte überhaupt keine Zahlungsverpflichtung getroffen mangels liquider Mittel.

Als nämlich über die Zahlungserleichterung entschieden wurde, im Jahr 2020 durch das Bundesfinanzgericht, war kein Vermögen mehr da, weil der Konkurs bereits aufgehoben war und daher bestand auch keine Zahlungsverpflichtung des Bf mehr.

3.1.2.8. Unbilligkeit

Der Bf hat mehrfach die die Inanspruchnahme zur Haftung des Bf in seinen Ausführungen als unbillig bezeichnet.

Dazu sind verschiedene Begleitumstände zu prüfen:

Die Entstehung der Abgabenschuld war im Jahr 2010, die Inanspruchnahme zur Haftung erfolgte im Jahr 2019, also fast neun Jahre danach.

Liegen keine besonderen Umstände vor, die eine so späte Inanspruchnahme des Geschäftsführers (Bf) zur Haftung rechtfertigen könnten, ist die Unbilligkeit der

Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit gegenüber der Zweckmäßigkeitserwägung gegeben und zumindest teilweise zu berücksichtigen (zB BFG 17.10.2018, RV/7100468/2016 oder UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11).

Solche besonderen Umstände sind von der belangten Behörde einerseits nicht explizit erklärt worden – sie ist auch auf die vom Bf mehrfach erwähnte lange Entscheidungsdauer über den Antrag auf Zahlungserleichterung von viereinhalb Jahren mit keinem Wort eingegangen – und andererseits haben sich solche Umstände auch nicht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren offenbart.

Allerdings ist in diesem Zusammenhang für das Finanzamt anzuführen, dass im Bereich des Glücksspiels sich durch die Änderung der Gesetzeslage im Zuge der Glücksspielnovelle 2011 die Rechtslage lange Zeit nicht klar dargestellt hat. Der gegenständliche Fall und dessen abgabenrechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde fand kurz vor umfangreichen gesetzlichen Änderung durch die Glücksspielnovelle noch unter der damals alten Rechtslage statt.

Erst durch die höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Laufe der Jahre konnte eine gewisse Rechtssicherheit erzielt werden.

Dieses Argument hat die belangte Behörde nicht vorgebracht, aber es ist auch zu bedenken, wenn es die belangte Behörde nicht ins Treffen geführt hat.

Für das Bundesfinanzgericht gelten keine Grenzen der Änderungsbefugnis und es ist weder an die Beschwerdepunkte noch die Argumente der Beschwerdevorentscheidung gebunden (siehe dazu *Ritz/Koran* BAO⁷ zu § 279 Rz 17).

3.1.2.9. Sehr lange Verfahrensdauer

Vielfach wurde auch in diesem Verfahren die lange Verfahrensdauer thematisiert.

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 ist ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf (VwGH 07.09.2022, Ra 2019/13/0066; *Ritz/Koran*, BAO⁷ zu § 9 BAO Rz 28).

Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (siehe VwGH 07.09.2022, Ra 2019/13/0066; VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095, mwN).

Im gegenständlichen Fall beträgt dieser Zeitraum 8 Jahre. Seit dem abgabenauslösenden Ereignis sind sogar fast 13 Jahre verstrichen.

Ein derartig langer Zeitablauf, auch durch die umfangreichen Verfahren bis vor die Höchstgerichte, die sich in dieser Zeit ereignet haben, ist natürlich zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang werden umfangreiche Abschlüsse von der Haftungssumme in der Rechtsprechung vorgenommen. Zum Vergleich Judikatur des Bundesfinanzgerichtes im Vergleich, zB:

- BFG 13.6.2016, RV/7100321/2014: Haftungsbescheid wurde knapp 2,5 Jahre nach Prüfung der Haftungsmöglichkeiten erlassen, der Haftungsbetrag wurde um 40 % reduziert.
- BFG 11.1.2018, RV/7104967/2017: Haftungsbescheid wurde drei Jahre nach Konkursbeendigung erlassen, der Haftungsbetrag wurde um 50 % reduziert.
- BFG 17.10.2018, RV/7100468/2016: Haftungsbescheid wurde fast sieben Jahre nach Ergehen der Abgabenbescheide bzw mehr als zehn Jahre nach Entstehung der letzten Abgabenschuld erlassen, die Haftungssummen wurden um 75 % reduziert unter Berücksichtigung der im angefochtenen Bescheid nicht eingeflossenen Konkursquote.
- BFG 29.10.2018, RV/3100183/2011: Zwischen dem Feststehen der Uneinbringlichkeit und der Erlassung des Haftungsbescheides lag eine Zeitspanne von ca dreieinhalb Jahren, der Haftungsbetrag wurde um 40 % reduziert.

3.1.2.10. Ausübung des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit

Wie der Bf richtig ausgeführt hat, handelt es sich bei der Inanspruchnahme zur Haftung grundsätzlich um eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde, was bedeutet, dass sie „im Ermessen“ der Abgabenbehörde liegt und nicht zwingend vorzunehmen ist.

Diese Ermessens-Entscheidungen müssen gemäß § 20 BAO im gesetzlichen Rahmen getroffen werden und innerhalb dessen nach den Prinzipien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit getroffen werden.

In diesem Zusammenhang sind alle im gegenständlichen Fall in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen.

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde gemäß § 20 BAO nach den Prinzipien der Gesetzesbegriffe Billigkeit und Zweckmäßigkeit.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner tatsächlich uneinbringlich ist.

Bei der Ermessensübung ist zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Grundsätzlich war der Bf alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin und für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Wie im vorigen Punkt schon ausgeführt, darf auch ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld bei Primärschuldner und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung des Haftungspflichtigen bei der Ermessensübung in Hinblick auf die Haftungsanspruchnahme nicht außer Betracht gelassen werden.

Da im November 2011 zum einen allerdings nur mehr äußerst eingeschränkte liquide Mittel von 116,33 € vorhanden waren, wie der Bf auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes angab – diese Angaben hat auch die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 19. Dezember nicht in Zweifel gezogen oder ist ihnen entgegen getreten – ist zum anderen im gegenständlichen Fall und in diesem Zusammenhang bei der Bemessung der Haftungshöhe auch auf den Umstand des überaus langen Zeitablaufs Bedacht zu nehmen.

Ein solcher Umstand kann auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind, wobei die Frage inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, vom Einzelfall abhängt (zB VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046 oder BFG 30.6.2021, RV/7105704/2018).

Unter Abwägung aller Argumente und in Betracht kommenden Umstände würde es das Bundesfinanzgericht angesichts des außerordentlich langen Zeitraums, der zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld im Jahr 2010 und des angefochtenen Haftungsbescheides aus dem Jahr 2019 verstrichen ist, nämlich über 8 Jahre – wobei eine allfällige Haftungspflicht des Bf erst Ende November 2011 entstanden sein kann – auch in Anbetracht der laufenden, oben

genannten Judikatur im Zusammenhang mit langen Zeitabläufen, als angemessen erachten, die Haftungssumme im gegenständlichen Fall um 50 bis 60% der zur Verfügung stehenden liquiden Mittel zu reduzieren.

Diese Reduktion würde im Ergebnis auf Grund der zum entscheidenden Zeitpunkt der Pflichtverletzung zur Verfügung stehenden liquiden Mittel von 116, 33 € tatsächlich eine Summe von knapp 70 € ergeben.

Dabei handelt es sich im Verhältnis zur gegenständlichen Abgabenschuld des Primärschuldners von fast einer Million € vergleichsweise um einen geradezu lächerlichen Betrag.

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

Im Gesamtzusammenhang und aus Gründen der Verfahrensökonomie bzw. den Gründen der Ermessensausübung Billigkeit und Zweckmäßigkeit Rechnung tragend, wird daher dem Beschwerdebegehren stattgegeben.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Betreffend die Zustellung ist, wie die belangte Behörde richtig ausgeführt hat, zu beachten, dass Beschwerdeführer der gegenständlichen Beschwerde hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme gleichermaßen wie der nochmaligen Beschwerde betreffend die Abgabenschuld gemäß § 248 BAO der gegenständliche Bf und nicht mehr die C GmbH ist, die, wie der Bf zurecht ausführt, rechtlich nicht mehr existent ist, aber auch als Adressat für ein Erkenntnis im gegenständlichen Fall nicht in Frage kommt.

Hingegen ist aber neben der belangten Behörde das gegenständliche Erkenntnis auch dem ehemaligen Geschäftsführer, als aufrechten Beschwerdeführer zuzustellen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm §25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist vielmehr im Einklang mit der angesprochenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und folgt dieser.

Wien, am 9. Februar 2023