



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Mag. Dr. Zehetner sowie den Hofrat Dr. Schwarz und die Hofrätin Mag. I. Zehetner als Richterinnen und Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Dr. Hotz, über die Revision des Finanzamts Österreich - Dienststelle Sonderzuständigkeiten in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 23. Dezember 2020, RV/7101709/2020, betreffend Haftung für Glücksspielabgaben (mitbeteiligte Partei: Verlassenschaft nach P P, vertreten durch E L-E, vertreten durch die Kopp - Wittek Rechtsanwälte GmbH in 5020 Salzburg, Moosstraße 58c), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Haftungsbescheid vom 24. Oktober 2019 nahm das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel die mitbeteiligte Partei, die Verlassenschaft nach P P, vertreten durch E L-E, gemäß § 59 Abs. 4 lit. a Glücksspielgesetz (GSpG) als Haftungspflichtige für die aushaftenden Glücksspielabgaben der C2 GmbH für den Abgabenzeitraum von Jänner 2011 bis Juni 2015 iHv insgesamt € 2.657.563,65 in Anspruch. Gemäß dem Mietvertrag zwischen dem Erblasser P P und der C1 GmbH in Gründung habe dieser die Zustimmung erteilt, dass die C2 GmbH von der Mieterin mit der Durchführung des Kartencasinobetriebes beauftragt werde. Die vorgenommene Beschränkung dieser Inanspruchnahme zur Haftung auf 10 % der gesamten Abgabenschuldigkeiten von € 26.575.636,46 begründete das Finanzamt mit dem ihm gemäß § 20 BAO eingeräumten Ermessen, wobei im vorliegenden Fall „unbedenklich davon auszugehen“ sei, dass der Haftungspflichtigen „kein Vermögensnachteil in unvertretbarem Ausmaß“ erwachse.
- 2 Gegen diesen Bescheid erhob die mitbeteiligte Partei Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).



3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis vom 23. Dezember 2020 gab das BFG der Beschwerde der mitbeteiligten Partei Folge und hob den angefochtenen Bescheid gemäß § 279 BAO ersatzlos auf. Es erklärte die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG für zulässig.

4 Dazu traf das BFG folgende Feststellungen (Anonymisierung durch den Verwaltungsgerichtshof):

„Beschwerdeführende Partei ist die Verlassenschaft nach P P, vertreten durch die erbliche Nichte E L-E. Der Erblasser P P bzw seit seinem Ableben die Verlassenschaft ist Eigentümerin [einer näher bezeichneten Liegenschaft in] S. Auf der Liegenschaft befindet sich ein Gebäude mit mehreren vermietbaren Objekten bzw einzelvermietbaren Flächen.

Mit Mietvertrag vom 30.10.2007, abgeschlossen zwischen dem Erblasser als Vermieter und der ‚C1 GmbH in Gründung‘ (in der Folge C1 GmbH) als Mieterin, wurden Geschäftsräumlichkeiten [mit näher bezeichnetem Flächenausmaß und Lage] an die C1 GmbH vermietet. Die C1 GmbH stand weder mit dem Vermieter, noch mit anderen Mietern an der Liegenschaft in einem Naheverhältnis.

Das betreffende Hauptmietverhältnis begann am 1.11.2007, lief über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum (Jänner 2011 bis Juni 2015) hinweg und endete erst aufgrund der Nichtbezahlung des Mietzinses mit 30.6.2018. Der monatliche Mietzins betrug im November 2007 zunächst EUR 8.000,00 netto und belief sich im Juni 2015 auf EUR 9.289,66 netto.

Nach den Bestimmungen des schriftlichen Mietvertrags durfte der Mietgegenstand ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar nur zum legalen Betrieb eines Kartenkasinos, eines Wettbüros, zur Aufstellung und dem legalen Betrieb von Spielautomaten und zum Betrieb eines Café- und Restaurantbetriebs verwendet werden. Bereits im Mietvertrag erteilte der Vermieter seine Zustimmung, dass die ‚C2 GmbH‘ [...] von der Mieterin mit der Durchführung eines Kartencasinobetriebs beauftragt werde, wobei die Beauftragung ohne Übertragung von Mietrechten erfolgen sollte.

Dementsprechend führte die Mieterin C1 GmbH in den Räumlichkeiten von Anfang an und über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum hinweg einen Gastronomiebetrieb. Die C2 GmbH führte für die C1 GmbH in den Räumlichkeiten einen Casinobetrieb (Pokercasino) und veranstaltete dabei Poker-Cashgames und Poker Turniere. Ausspielungen mit Glücksspielautomaten wurden nicht vorgenommen.

Die beiden Gesellschaften C1 GmbH und C2 GmbH standen miteinander in einem klaren Naheverhältnis. Beide Gesellschaften wurden vom selben



Geschäftsführer, P Z, geleitet und selbständig vertreten, beide Gesellschaften verfügten über eine selbe Gesellschafterin (C3 Holding GmbH) und gehören zur ‚Z-Gruppe‘. Von Juni 2013 über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum hinweg war die C2 GmbH auch Gesellschafterin der C1 GmbH. Betreffend das Vertragsverhältnis zwischen der C1 GmbH und der C2 GmbH im Zusammenhang mit den Ausspielungen am gegenständlichen Standort kann festgestellt werden, dass kein Untermietverhältnis von der C1 GmbH an die C2 GmbH vorlag. Die C1 GmbH erhielt jedoch etwa aufgrund ihrer zumindest zeitweisen Stellung als echte stille Gesellschafterin an der C2 GmbH Gewinnanteile von dieser zugewiesen.

Die beschwerdeführende Partei (bzw der Erblasser) war in keiner Weise am Betrieb bzw an der Veranstaltung der Pokerspiele involviert und auch nicht am Umsatz oder geschäftlichen Erfolg der beiden Gesellschaften in irgendeiner Weise beteiligt. Außer aufgrund des bezeichneten Vertragsverhältnisses lag keine andere Art von Naheverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin (bzw dem Erblasser) und der C1 GmbH bzw der C2 GmbH vor. Es liegen auch keine Umstände vor, die darauf hindeuten, dass der Mietzins, der sich jedenfalls völlig unabhängig vom Umsatz oder wirtschaftlichen Erfolg bzw von der Geschäftstätigkeit der C2 GmbH bzw C1 GmbH gestaltete, nicht fremdüblich war.

Das Mietverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Partei und der C1 GmbH wurde vertraglich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Bereits im Mietvertrag erklärte der Vermieter einen Kündigungsverzicht für die Dauer der ersten zehn Bestandsjahre. Aufgrund dieses Kündigungsverzichts konnte der Vertrag von der beschwerdeführenden Partei grundsätzlich bis zum 31.10.2017 (und daher auch während des gesamten beschwerdegegenständlich relevanten Zeitraums von Jänner 2011 bis Juni 2015) nicht aufgelöst werden. Vom Vermieter hätte das Mietverhältnis nur dann mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden können, wenn die Mieterin mit den Zahlungsverpflichtungen aus dem Vertrag trotz Setzung einer angemessenen Nachfrist mittels eingeschriebenen Briefs bis zum nächsten Mietzinszahlungstermin im Rückstand geblieben wäre, sie vom Mietobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch gemacht hätte, das Mietobjekt nicht für den vereinbarten Zweck genutzt hätte oder den vereinbarten Mietzins unberechtigt einseitig herabgesetzt hätte. Festzustellen ist, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (von Jänner 2011 bis Juni 2015) hinweg weder einer der vertraglich angeführten Gründe, noch ein Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs 2 MRG oder des § 1118 ABGB vorgelegen war.

Es ergibt sich, dass dem Erblasser als Vermieter über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum hinweg hinsichtlich des Geschäftsverlaufs der beiden Gesellschaften C1 GmbH und C2 GmbH bzw hinsichtlich der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen in



keiner Weise Einfluss- oder Kontrollmöglichkeiten zukamen. Er hatte keine Möglichkeit, auf ihre Geschäftstätigkeit einzuwirken, Bewilligungen zu erteilen oder die Einhaltung behördlicher Auflagen zu überwachen. Weder stand ihm die Berechtigung, noch die Verpflichtung zu, die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaften zu überprüfen bzw durchzusetzen. Er befand sich derart nicht in der Lage, das Risiko von Abgabenausfällen zu kontrollieren und gegebenenfalls darauf einzuwirken.

Glaubhaft war es den handelnden Personen auf Seiten der beschwerdeführenden Partei zumindest bis Ende des beschwerderelevanten Zeitraums im Juni 2015 nicht bekannt, dass offene Abgabenschuldigkeiten der C2 GmbH bestanden haben.

Laut angefochtenem Haftungsbescheid vom 24.10.2019 wurde die beschwerdeführende Partei für aushaftende Abgabenschuldigkeiten (Glücksspielabgaben) der C2 GmbH in Höhe von EUR 2.657.563,65 (dies entspricht 10% der über die Zeiträume Jänner 2011 bis Juni 2015 am gegenständlichen Standort angelaufenen Abgabenschulden der C2 GmbH von gesamt EUR 26.575.636,46) in Anspruch genommen.

Die belangte Behörde setzte zuvor gegen die C2 GmbH zahlreiche Handlungen zur Durchsetzung des Abgabenspruchs. Die Grundlagen für die Glücksspielabgaben wurden zwar durch die C2 GmbH offengelegt, jedoch wurde gegen die Abgabenbescheide regelmäßig Beschwerde (bzw Berufung) erhoben bzw die Vorlage an das BFG (bzw an den UFS) beantragt und gleichzeitig die Aussetzung der Einhebung begehrt. Am 8.2.2016 wurde vor dem Handelsgericht Wien das Konkursverfahren über das Vermögen der C2 GmbH eröffnet [unter Anführung einer näher genannten Geschäftszahl]; bis dato wurde der Konkurs noch nicht aufgehoben.“

5 In rechtlicher Hinsicht führte das BFG im Wesentlichen Folgendes aus:

Mittlerweile könne von einer gesicherten höchstgerichtlichen Rechtsprechung ausgegangen werden, dass es sich bei den von der C2 GmbH veranstalteten Ausspielungen um solche iSd. § 2 GSpG handle, die gemäß § 57 GSpG der Glücksspielabgabe unterlägen.

Die Bestimmung des § 59 Abs. 4 lit. a GSpG sehe die Haftung desjenigen für die korrekte Entrichtung der Abgaben vor, der die Durchführung einer Ausspielung „in seinem Verfügungsbereich erlaubt“.

Während der Vermieter Sachbesitzer des von ihm vermieteten Objekts bleibe, komme dem Mieter der Rechtsbesitz zu, der sich auf den vertragsgemäßen



bzw. auf den im Umfang der Verkehrssitte liegenden Gebrauch am Mietobjekt erstrecke. Der Sachbesitz des Vermieters reiche nur so weit, als er nicht durch den Rechtsbesitz des Mieters eingeschränkt werde. Daher übe ein Mieter von Geschäftsräumlichkeiten seine gewerbliche Tätigkeit in seinem eigenen Verfügungsbereich und nicht in jenem des Vermieters aus. Die Nutzung des Mietobjekts sei im gegenständlichen Fall durch die Mieterin C1 GmbH im vertragsgemäßen bzw. innerhalb des durch die Verkehrssitte abgesteckten Rahmens erfolgt. Die Mieterin C1 GmbH habe somit der C2 GmbH in ihrem eigenen Verfügungsbereich die Durchführung von Ausspielungen erlaubt. Es habe sich daher bei den Räumlichkeiten nicht um den in § 59 Abs. 4 lit. a GSpG benannten Verfügungsbereich des Vermieters gehandelt, weshalb dieser auch keine diesbezügliche Erlaubnis erteilen können. Im Ergebnis könne § 59 Abs. 4 GSpG im gegenständlichen Fall zumindest hinsichtlich des laufenden Mietverhältnisses keine Haftung für die mitbeteiligte Partei begründen (Hinweis auf *Beiser*, Haften Vermieter für Glücksspielabgaben der Mieter? taxlex 2018, 87, sowie *ders*, Der Rechtsschutz gegen gesetzes-, verfassungs- oder unionsrechtswidrige Abgaben - Anträge auf Normprüfung zur Aufhebung oder Auslegung nach höherrangigem Recht? ÖStZ 2020/590, 453).

Auch hinsichtlich der Frage einer Erlaubniserteilung im Zuge des Abschlusses des Mietvertrages lasse der Wortlaut „in seinem Verfügungsbereich erlaubt“ in § 59 Abs. 4 lit. a GSpG eher auf einen Zeitraumbezug und weniger darauf schließen, dass sich die Einräumung der entsprechenden Erlaubnis auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages beziehe und damit bis zur Möglichkeit der Auflösung des Mietverhältnisses erteilt werden würde. Ein diesbezügliches Abstellen nur auf diesen Zeitpunkt würde die Haftung und die Kausalität unsachlich erweitern, zumal der Vermieter das Mietverhältnis im vorliegenden Fall aufgrund des eingeräumten zehnjährigen Kündungsverzichts und des Nicht-Eintretens von vertraglich eingeräumten Gründen innerhalb des beschwerdegegenständlichen Zeitraums auch nicht hätte auflösen können.



Ferner sei darauf hinzuweisen, dass der gegenständliche Mietvertrag bereits im Jahr 2007 vor Inkrafttreten der Haftungsbestimmung des § 59 Abs. 4 GSpG eingegangen worden sei, wobei vor dem 1. Jänner 2011 auch keine vergleichbare Haftungsvorschrift existiert habe. Im Jahr 2007 habe weiters keine geklärte Rechtslage bestanden, ob es sich bei Poker um ein Glücksspiel handle.

Zudem unterstelle die Ansicht, wonach in § 59 Abs. 4 lit. a GSpG eine Haftung bloßer Vermieter festgelegt sei, dieser Haftungsbestimmung im gegenständlichen Fall einen dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widersprechenden Inhalt (Hinweis nochmals auf die oa. Literatur sowie auf *Gunacker-Slawitsch*, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren [2020] 57, und die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, u.a. VfSlg. 11.921/1988).

Die Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG begründete das BFG damit, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehle, ob ein bloßer Vermieter gemäß § 59 Abs. 4 GSpG zur Haftung für Glücksspielabgaben herangezogen werden könne.

- 6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision des nunmehrigen Finanzamts Österreich - Dienststelle Sonderzuständigkeiten.

Die Zulässigkeit der Revision begründet das Finanzamt damit, dass eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliege, weil Rechtsprechung dazu fehle, wie die Wortfolge „in seinem Verfügungsbereich erlaubt“ auszulegen sei, und „wer“ nach der Bestimmung des § 59 Abs. 4 GSpG als Haftender in Frage komme, insbesondere ob ein Vermieter, der eine in seinem Eigentum stehende Räumlichkeit mit dem Zweck der Durchführung von Ausspielungen vermiete, als Haftender für Glücksspielabgaben herangezogen werden könne. Mehrere gleich gelagerte Beschwerdeverfahren seien beim BFG anhängig.

- 7 Die mitbeteiligte Partei erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der sie beantragte, der Revision nicht Folge zu geben und die Revision als unbegründet abzuweisen.



- 8 Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Der Revisionsfall gleicht sowohl in sachverhältnismäßiger als auch in rechtlicher Hinsicht jenem Fall, der dem hg. Erkenntnis vom 18. April 2023, Ro 2021/17/0006, zu Grunde lag. Aus den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses, auf die gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, ergibt sich, dass § 59 Abs. 4 lit. a GSpG in einer Konstellation wie im vorliegenden Fall schon deshalb nicht auf die mitbeteiligte Partei anzuwenden ist, da sich aus den Feststellungen des BFG zum Mietvertrag zwischen dem Erblasser P P und der C1 GmbH ergibt, dass für den Erblasser P P bei Inkrafttreten der Haftungsbestimmung nach § 59 Abs. 4 lit. a GSpG im Rahmen der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, keine Möglichkeit mehr bestand, sein Risiko, zur Haftung herangezogen zu werden, durch entsprechende Vertragsgestaltung auszuschließen oder den Umfang seiner Haftung zu begrenzen, zumal der Mietvertrag vor der genannten Novelle eingegangen wurde und damals keine vergleichbare Haftungsbestimmung in Geltung stand.

- 9 Da die Amtsrevision keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufzuzeigen vermochte, war diese gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 18. April 2023