

TE Vwgh Erkenntnis 2023/9/20 Ra 2023/13/0003

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.09.2023

Index

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §184 Abs1

BAO §272 Abs2

BAO §274 Abs1

BAO §85 Abs2

UStG 1994 §1 Abs1 Z1

UStG 1994 §3a

62000CJ0235 CSC Financial Services VORAB

62004CJ0041 Levob Verzekeringen und OV Bank VORAB

62005CJ0453 Ludwig VORAB

62011CJ0044 Deutsche Bank VORAB

62015CJ0040 Aspiro VORAB

62019CJ0231 Blackrock Investment Management (UK) VORAB

1. BAO § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 272 heute

2. BAO § 272 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. BAO § 272 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

4. BAO § 272 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

5. BAO § 272 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013

6. BAO § 272 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

7. BAO § 272 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2013

1. BAO § 274 heute

2. BAO § 274 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. BAO § 274 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. BAO § 274 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

5. BAO § 274 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

6. BAO § 274 gültig von 01.01.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
7. BAO § 274 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 85 heute
2. BAO § 85 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 85 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 85 gültig von 01.01.1990 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
5. BAO § 85 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.1989

1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Z in W, vertreten durch Mag. Martin Paar, Mag. Hermann Zwanzger und Mag. Tobias Praschl-Bichler, Rechtsanwälte in 1040 Wien, Wiedner Hauptstraße 46/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. Dezember 2020, Zl. RV/7100224/2014, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2006 bis 2009 und Einkommensteuer 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 13. Juni 2013 wurde u.a. festgehalten, der Revisionswerber habe im Prüfungszeitraum (2006 und 2007) an zwei Betriebsstätten sogenannte Wettlokale betrieben. Der Revisionswerber habe für die beiden Standorte mit der X Ltd (Malta; in der Folge bezeichnet mit X) als „Wettvermittlungsverträge“ bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen. Die aufgrund dieser Vereinbarungen zu erbringenden Leistungen seien als einheitliche Dienstleistung zu würdigen, die in einem engen und unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück stehe. Es handle sich dabei insbesondere nicht um eine Vermittlungsleistung. Diese Leistungen seien demnach in Österreich steuerbar. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die X in Österreich eine Betriebsstätte habe; die vom Revisionswerber erzielten Umsätze seien dieser Betriebsstätte zuzuordnen. Durch die Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen sei eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Provisionsabrechnungen bzw. der erklärten Provisionserlöse unmöglich. Die Behörde sei daher zur Schätzung verpflichtet. Es werde eine griffweise Umsatzzuschätzung in Höhe von (ca.) 100 % der erklärten Umsätze angesetzt; in gleicher Höhe würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöht.

Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 13. Juni 2013 wurde u.a. festgehalten, der Revisionswerber habe im Prüfungszeitraum (2006 und 2007) an zwei Betriebsstätten sogenannte Wettlokale betrieben. Der Revisionswerber habe für die beiden Standorte mit der römisch zehn Ltd (Malta; in der Folge bezeichnet mit römisch zehn) als „Wettvermittlungsverträge“ bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen. Die aufgrund dieser Vereinbarungen zu erbringenden Leistungen seien als einheitliche Dienstleistung zu würdigen, die in einem engen und unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück stehe. Es handle sich dabei insbesondere nicht um eine Vermittlungsleistung. Diese Leistungen seien demnach in Österreich steuerbar. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass die römisch zehn in Österreich eine Betriebsstätte habe; die vom Revisionswerber erzielten Umsätze seien dieser Betriebsstätte zuzuordnen. Durch die Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen sei eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Provisionsabrechnungen bzw. der erklärten Provisionserlöse unmöglich. Die Behörde sei daher zur Schätzung verpflichtet. Es werde eine griffweise Umsatzzuschätzung in Höhe von (ca.) 100 % der erklärten Umsätze angesetzt; in gleicher Höhe würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöht.

2

Mit Bescheiden vom 13. Juni 2013 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 neu fest. In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Mit Bescheiden vom 13. Juni 2013 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2006 und 2007 gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und setzte die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 neu fest. In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

3

Mit Bescheiden vom 12. Juni 2013 wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009 festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, die Veranlagung erfolge unter Zugrundelegung der Feststellungen der Außenprüfung für die Jahre 2006 und 2007. Eine Zuschätzung von Umsätzen erfolgte insoweit nicht.

4

Der Revisionswerber erhob gegen diese Bescheide mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2013 Berufung. Darin wurde angeführt, die Berufungsgründe würden nachgereicht.

5

Mit Bescheid vom 26. November 2013 wurde dem Revisionswerber aufgetragen, den Mangel der Berufung (es fehle die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden; die Erklärung, welche Änderung beantragt werde; sowie eine Begründung) bis zum 10. Dezember 2013 zu beheben.

6

Mit Schriftsatz vom 27. November 2013 erfolgte die Behebung dieser Mängel. Mit diesem Schriftsatz beantragte der Revisionswerber auch eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat. Es wurde angeregt, die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung zu erledigen. Für den Fall, dass die Berufung ohne Berufungsvorentscheidung vorgelegt werden sollte, wurde beantragt, eine mündliche Verhandlung anzusetzen und

durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden.

7

Das Finanzamt legte die Berufung dem (damaligen) unabhängigen Finanzsenat vor, ohne eine Berufungsvorentscheidung zu treffen.

8

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

9

Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe in den Streitjahren in W und S Wettlokale betrieben. Er habe mit einem in Malta ansässigen Wettanbieter (X), der auch von Malta aus sein operatives Geschäft betreibe, sogenannte „Wettvermittlungsverträge“ abgeschlossen. Nach diesen habe X das Lokal mit Wettterminals ausgestattet und habe den gesamten für den Betrieb erforderlichen „Support“ (insbesondere Service und Administration) geleistet. Die Wettterminals seien online mit X verbunden, die auch die Wetten auswerte. Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe in den Streitjahren in W und S Wettlokale betrieben. Er habe mit einem in Malta ansässigen Wettanbieter (römisch zehn), der auch von Malta aus sein operatives Geschäft betreibe, sogenannte „Wettvermittlungsverträge“ abgeschlossen. Nach diesen habe römisch zehn das Lokal mit Wettterminals ausgestattet und habe den gesamten für den Betrieb erforderlichen „Support“ (insbesondere Service und Administration) geleistet. Die Wettterminals seien online mit römisch zehn verbunden, die auch die Wetten auswerte.

10

Weiters sei mit der (österreichischen) X GmbH eine „Vereinbarung Leihstellung und Ausstattung der Wettannahmestelle“ abgeschlossen worden, wonach dem Lokalbetreiber die Wettannahmestellen (PC) kostenlos geliefert, installiert und zur Verfügung gestellt würden. Die Wettterminals seien online mit der X verbunden. Weiters sei mit der (österreichischen) X GmbH eine „Vereinbarung Leihstellung und Ausstattung der Wettannahmestelle“ abgeschlossen worden, wonach dem Lokalbetreiber die Wettannahmestellen (PC) kostenlos geliefert, installiert und zur Verfügung gestellt würden. Die Wettterminals seien online mit der römisch zehn verbunden.

11

Die Wettabwicklung sei in der Weise erfolgt, dass dem jeweiligen Kunden für jede Wettabgabe ein Originalwettschein ausgedruckt werde, der als schriftliche Bestätigung des Wettvertrages zwischen der X und dem Wettkunden gelte. Sämtliche Wettscheine, aus denen sich ein Gewinn ergebe, seien vor Auszahlung des Gewinns entgegenzunehmen, auf Echtheit zu prüfen und nach Auszahlung des Gewinns durch eine entsprechende Markierung (Stempel) auf dem Wettschein zu entwerten und zunächst sorgfältig aufzubewahren. Diese Wettscheine müssten so verwahrt werden, dass sie vor dem Zugriff von Kunden ausreichend geschützt seien. Auf Verlangen müssten diese Wettscheine der X übermittelt werden. Nach drei Monaten sollten diese Wettscheine, soweit sie nicht Gegenstand von Streitigkeiten mit Kunden seien, vernichtet werden. Die Wettabwicklung sei in der Weise erfolgt, dass dem jeweiligen Kunden für jede Wettabgabe ein Originalwettschein ausgedruckt werde, der als schriftliche Bestätigung des Wettvertrages zwischen der römisch zehn und dem Wettkunden gelte. Sämtliche Wettscheine, aus denen sich ein Gewinn ergebe, seien vor Auszahlung des Gewinns entgegenzunehmen, auf Echtheit zu prüfen und nach Auszahlung des Gewinns durch eine entsprechende Markierung (Stempel) auf dem Wettschein zu entwerten und zunächst sorgfältig aufzubewahren. Diese Wettscheine müssten so verwahrt werden, dass sie vor dem Zugriff von Kunden ausreichend geschützt seien. Auf Verlangen müssten diese Wettscheine der römisch zehn übermittelt werden. Nach drei Monaten sollten diese Wettscheine, soweit sie nicht Gegenstand von Streitigkeiten mit Kunden seien, vernichtet werden.

12

Der Revisionswerber sei ermächtigt worden, die Geldbeträge für die X treuhändig einzuziehen sowie gegen Übergabe des Originalwettscheines Gewinne treuhändig auszuzahlen und/oder Wetteinsätze zurückzuzahlen. Der Revisionswerber sei ermächtigt worden, die Geldbeträge für die römisch zehn treuhändig einzuziehen sowie gegen Übergabe des Originalwettscheines Gewinne treuhändig auszuzahlen und/oder Wetteinsätze zurückzuzahlen.

13

Der Revisionswerber verwalte die Wetteinnahmen für die X treuhändig und hafte auch für diese. Die Wettabrechnung erfolge ausschließlich und direkt zwischen dem Revisionswerber und der X. Diese erstelle jeden ersten Dienstag im Monat eine Abrechnung über die Wettumsätze, die Wettauszahlungen sowie die erteilte Provision. Der Revisionswerber verwalte die Wetteinnahmen für die römisch zehn treuhändig und hafte auch für diese. Die Wettabrechnung erfolge ausschließlich und direkt zwischen dem Revisionswerber und der römisch zehn. Diese erstelle jeden ersten Dienstag im Monat eine Abrechnung über die Wettumsätze, die Wettauszahlungen sowie die erteilte Provision.

14

Die Leistung des Revisionswerbers bestehe neben der Duldung der Aufstellung des Wettterminals in einer Reihe weiterer Leistungen (Bereitstellung von Strom, Einsatz von geschultem Personal, Verhinderung von Beschädigungen bzw. im Falle einer Beschädigung die Feststellung eines Schädigers, Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung, sofortige Verständigung bei Betriebsstörungen des Wettterminals, Aufrechterhaltung der Spielbereitschaft während der Öffnungszeiten, solidarische Haftung für Schäden, Wettabwicklung, Ausdruck von Wettscheinen sowie Aufbewahrung/Verwahrung der Wettscheine). Der Revisionswerber habe somit die räumlichen, technischen und personellen Voraussetzungen zur ordnungsgemäßen Durchführung dieses Vertrages zu schaffen. Der Revisionswerber sei verpflichtet, ausschließlich geschultes und qualifiziertes Personal einzusetzen und sein Personal regelmäßig zu schulen.

15

Vom Revisionswerber gemeldete Betriebsstörungen oder Beschädigungen des Wettterminals habe X schnellstmöglich zu beheben. X sei dabei berechtigt, vermittlungsrelevante Unterlagen sowie die technischen Einrichtungen zu prüfen. Vom Revisionswerber gemeldete Betriebsstörungen oder Beschädigungen des Wettterminals habe römisch zehn schnellstmöglich zu beheben. römisch zehn sei dabei berechtigt, vermittlungsrelevante Unterlagen sowie die technischen Einrichtungen zu prüfen.

16

Von X werde dem Revisionswerber zur Verfügung gestellt: EDV-Anlage (mit allen Wartungs- und Reparaturkosten, Papier, Toner); SAT-Anlage, Folien für die Schaufenster. Demgegenüber habe der Revisionswerber u.a. folgende Kosten zu tragen: Miete, Betriebskosten (Heizung, Strom), Einrichtung (Counterpult, Kasten, Tische, Sessel), Montagekosten der SAT-Anlage, Personalkosten. Von römisch zehn werde dem Revisionswerber zur Verfügung gestellt: EDV-Anlage (mit allen Wartungs- und Reparaturkosten, Papier, Toner); SAT-Anlage, Folien für die Schaufenster. Demgegenüber habe der Revisionswerber u.a. folgende Kosten zu tragen: Miete, Betriebskosten (Heizung, Strom), Einrichtung (Counterpult, Kasten, Tische, Sessel), Montagekosten der SAT-Anlage, Personalkosten.

17

Die Leistung des Revisionswerbers bestehe im Wesentlichen darin, die Wettterminals samt Internetleitung bereitzustellen, die Geräte spielbereit zu erhalten, für die Wettabwicklung zu sorgen. Er werde jedoch nicht aktiv, um die einzelnen Kunden zum Abschluss eines Wettvertrages zu veranlassen.

18

Das Entgelt bestehe in einem prozentuellen Anteil an den Wetterträgen. Der Ertrag ergebe sich aus dem Wettumsatz minus Wettauszahlungen, vom Rohertrag werde ein Unkostenbeitrag (3 % des Wettumsatzes) abgezogen.

19

Der Revisionswerber erbringe damit ein Bündel von Leistungen. Streit bestehe darüber, ob dieses Bündel in seiner Gesamtheit als Vermittlungsleistung oder als sonstige Leistung zu beurteilen sei und ob diese Leistungen demnach in Österreich steuerbar seien.

20

In den Lokalen des Revisionswerbers sei es zum Abschluss von Wettverträgen zwischen Wettkunden und der X gekommen. Die Vermittlungstätigkeit beschränke sich nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhalte einen darüber hinaus gehenden Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen. In den Lokalen des Revisionswerbers sei es zum Abschluss von Wettverträgen zwischen Wettkunden und der römisch zehn gekommen. Die Vermittlungstätigkeit beschränke sich nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhalte einen darüber hinaus gehenden Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen.

21

Im vorliegenden Fall habe der Revisionswerber umfangreiche „Supportleistungen“ erbracht. Er habe nicht nur Leistungen im Zusammenhang mit dem Zustandekommen der Wettverträge (zwischen den Wettkunden und dem maltesischen Wettanbieter) erbracht, sondern auch Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Wettverträge (Ausdruck bzw. Aushändigung der Wettscheine, Entgegennahme der Zahlungen der Kunden, Auszahlung der Gewinne gegen Übergabe der Originalwettscheine) erbracht. Alle vom Revisionswerber erbrachten Leistungen seien einheitlich belohnt worden, wobei sich die Entlohnung am Ertrag orientiert habe, sodass insoweit auch ein Eigeninteresse des Revisionswerbers an den zwischen Kunden und der X zustande gekommenen Wettverträgen bestanden habe. Ein Dominieren der bloß das Zustandekommen der Wettverträge vorbereitenden Tätigkeiten des Revisionswerbers liege aber nicht vor. Im vorliegenden Fall habe der Revisionswerber umfangreiche „Supportleistungen“ erbracht. Er habe nicht nur Leistungen im Zusammenhang mit dem Zustandekommen der Wettverträge (zwischen den Wettkunden und dem maltesischen Wettanbieter) erbracht, sondern auch Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Wettverträge (Ausdruck bzw. Aushändigung der Wettscheine, Entgegennahme der Zahlungen der Kunden, Auszahlung der Gewinne gegen Übergabe der Originalwettscheine) erbracht. Alle vom Revisionswerber erbrachten Leistungen seien einheitlich belohnt worden, wobei sich die Entlohnung am Ertrag orientiert habe, sodass insoweit auch ein Eigeninteresse des Revisionswerbers an den zwischen Kunden und der römisch zehn zustande gekommenen Wettverträgen bestanden habe. Ein Dominieren der bloß das Zustandekommen der Wettverträge vorbereitenden Tätigkeiten des Revisionswerbers liege aber nicht vor.

22

Vergleichbar mit dem Sachverhalt, der der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zl. Ra 2014/15/0056 zu Grunde gelegen sei, habe auch der Revisionswerber keine Mitwirkung zum Vertragsabschluss zwischen den Besuchern des Lokals (den Wettkunden) und dem ausländischen Wettanbieter geleistet, da er keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen bzw. keinen Leistungsaustausch zwischen diesen hergestellt habe. Der Wettkunde tätige seine Wetteinsätze am Wettterminal selbständig. Einer Mitwirkung des Lokalbetreibers im Sinne des Einwirkens auf den Kunden, der das Wettlokal betreibe und mit dem Wettanbieter Wetten abschließe, bedürfe es nicht.

23

Ohne eine solche Mitwirkung könne aber nicht von einer Vermittlungsleistung ausgegangen werden, weil sonst jede Leistung im Vorfeld oder Umfeld eines Vertragsabschlusses schon zu einer Vermittlungsleistung würde.

24

Der Revisionswerber habe keinen konkreten Beitrag zum Vertragsabschluss geleistet, sondern habe dem ausländischen Unternehmen eine Vielzahl von sonstigen Leistungen erbracht. Eine Vermittlungsleistung liege daher nicht vor.

25

Es handle sich auch nicht um Grundstücksleistungen. Es lägen vielmehr sonstige Leistungen vor, für welche spezielle Leistungsordnungen nicht anwendbar seien. Die Leistungen gälten demnach nach der in den Streitjahren geltenden Fassung der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 an dem Ort ausgeführt, von dem der Unternehmer (der Revisionswerber) sein Unternehmen betreibe. Die Provisionen seien daher zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen worden. Es handle sich auch nicht um Grundstücksleistungen. Es lägen vielmehr sonstige Leistungen vor, für welche spezielle Leistungsordnungen nicht anwendbar seien. Die Leistungen gälten demnach nach der in den Streitjahren geltenden Fassung der Generalklausel des Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 an dem Ort ausgeführt, von dem der Unternehmer (der Revisionswerber) sein Unternehmen betreibe. Die Provisionen seien daher zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen worden.

26

In den Betrieben des Revisionswerbers habe es an Unterlagen gemangelt, anhand derer die Berechnungsbasis der vom Revisionswerber erzielten Provisionserlöse bzw. die Höhe der ausbezahlten Provisionserlöse hätte überprüft werden können. Es seien weder Unterlagen zu den im Lokal vorgenommenen Wetteinsätzen noch zu Gewinnauszahlungen vorgelegt worden.

27

Durch die Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen sei eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Provisionsabrechnungen nicht möglich. Es bestehe demnach die Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 Abs. 3 BAO. Die von der Abgabenbehörde vorgenommenen pauschalen Umsatzzuschätzungen seien nicht rechtswidrig. Durch die Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen sei eine

Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Provisionsabrechnungen nicht möglich. Es bestehe demnach die Verpflichtung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß Paragraph 184, Absatz 3, BAO. Die von der Abgabenbehörde vorgenommenen pauschalen Umsatzzuschätzungen seien nicht rechtswidrig.

28

Der Antrag auf mündliche Verhandlung sei erst in einem ergänzenden Schriftsatz und damit verspätet gestellt worden. Der Sachverhalt gehe überdies vollständig und ausreichend aus den Akten hervor, sodass keine Gründe für eine mündliche Verhandlung vorlägen.

29

Gegen dieses Erkenntnis erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 19. September 2022, E 266/2021-6, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. In der Begründung führte der Verfassungsgerichtshof aus, die Beschwerde rüge die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen sowie insbesondere der Frage, ob vom Bundesfinanzgericht innerstaatliche einfachgesetzliche Normen oder unionsrechtliche Normen anzuwenden gewesen seien, seien spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen nicht anzustellen.

30

Gegen dieses Erkenntnis - nach seiner Bezeichnung auf der ersten Seite der Revision, den Revisionspunkten und seinem Vorbringen ist davon die Entscheidung betreffend Wiederaufnahme nicht umfasst - wendet sich auch die vorliegende Revision.

31

Die belangte Behörde hat - nach Einleitung des Vorverfahrens - eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

32

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

33

Die Revision ist zulässig, aber nur zum Teil begründet.

34

Der Revisionswerber rügt die Nichtdurchführung einer beantragten mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch einen Einzelrichter.

35

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in der Beitrittserklärung oder - im Falle des § 253 BAO - innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird. Nach § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in der Beitrittserklärung oder - im Fall des § 253 BAO - innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird. Gemäß Paragraph 272, Absatz 2, BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in der Beitrittserklärung oder - im Falle des Paragraph 253, BAO - innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird. Nach Paragraph 274, Absatz eins, BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in der Beitrittserklärung oder - im Fall des Paragraph 253, BAO - innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird.

36

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Anträge, die nicht in diesen im Gesetz aufgezählten Schriftsätzen erfolgen, keinen Anspruch auf Entscheidung durch den Senat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründen (vgl. - mit weiteren Nachweisen - Ritz/Koran, BAO7, § 272 Tz 4 und § 274 Tz 3). Dies gilt insbesondere auch in dem hier vorliegenden Fall, in dem diese Anträge erst im Rahmen der Verbesserung einer ursprünglich mangelhaft eingebrachten Beschwerde gestellt werden (vgl. VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; vgl. weiters VwGH 27.4.2000, 97/15/0208; 27.6.2012, 2008/13/0148). Ein Verfahrensmangel liegt insoweit nicht vor. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Anträge, die nicht in diesen im Gesetz aufgezählten Schriftsätzen erfolgen, keinen Anspruch auf Entscheidung durch den Senat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründen (vgl. - mit weiteren Nachweisen - Ritz/Koran, BAO7, Paragraph 272, Tz 4

und Paragraph 274, Tz 3). Dies gilt insbesondere auch in dem hier vorliegenden Fall, in dem diese Anträge erst im Rahmen der Verbesserung einer ursprünglich mangelhaft eingebrachten Beschwerde gestellt werden vergleiche , VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; vergleiche , weiters VwGH 27.4.2000, 97/15/0208; 27.6.2012, 2008/13/0148). Ein Verfahrensmangel liegt insoweit nicht vor.

37

Der Revisionswerber macht geltend, seine Tätigkeit sei (nach Umsatzsteuerrecht) als Vermittlungsleistung zu beurteilen; diese Leistung sei daher in Österreich nicht steuerbar.

38

Nach der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 in der hier anwendbaren Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009 (§ 28 Abs. 33 UStG 1994) wird eine sonstige Leistung (in den übrigen Fällen) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Eine Vermittlungsleistung wird nach § 3a Abs. 4 UStG 1994 (in der genannten Fassung) an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (abgesehen von hier nicht vorliegenden Vermittlungsleistungen nach § 3a Abs. 10 Z 11 UStG 1994). Nach der Generalklausel des Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 in der hier anwendbaren Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009, (Paragraph 28, Absatz 33, UStG 1994) wird eine sonstige Leistung (in den übrigen Fällen) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Eine Vermittlungsleistung wird nach Paragraph 3 a, Absatz 4, UStG 1994 (in der genannten Fassung) an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (abgesehen von hier nicht vorliegenden Vermittlungsleistungen nach Paragraph 3 a, Absatz 10, Ziffer 11, UStG 1994).

39

Der Begriff „Vermittlung“ bezieht sich auf eine Tätigkeit, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei des vermittelten Vertrags einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien des vermittelten Vertrages erbracht werden. Die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann u.a. darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines solchen Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck dieser Tätigkeit ist es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags hat (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN). Der Begriff „Vermittlung“ bezieht sich auf eine Tätigkeit, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei des vermittelten Vertrags einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien des vermittelten Vertrages erbracht werden. Die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann u.a. darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines solchen Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck dieser Tätigkeit ist es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags hat vergleiche , VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN).

40

Dagegen handelt es sich nicht um eine Vermittlungstätigkeit, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraut, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei oder der Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Abschluss des vermittelten Vertrags. In einem solchen Fall nimmt der Subunternehmer denselben Platz ein wie der Anbieter und ist daher keine Mittelsperson; insoweit handelt es sich um eine Ausgliederung der Tätigkeiten des Anbieters (vgl. wiederum VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN). Dagegen handelt es sich nicht um eine Vermittlungstätigkeit, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraut, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei oder der Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Abschluss des vermittelten Vertrags. In einem solchen Fall nimmt der Subunternehmer denselben Platz ein wie der Anbieter und ist daher keine Mittelsperson; insoweit handelt es sich um eine Ausgliederung der Tätigkeiten des Anbieters vergleiche , wiederum VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN).

41

Die Tätigkeit als „Vermittler“ und als „Subunternehmer“ können im Verhältnis einer Hauptleistung und einer

Nebenleistung stehen (vgl. neuerlich VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN). Die Tätigkeit als „Vermittler“ und als „Subunternehmer“ können im Verhältnis einer Hauptleistung und einer Nebenleistung stehen vergleiche , neuerlich VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN).

42

Der Inhalt des Begriffs der „Vermittlung“ ist durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, auf die in dem zitierten Erkenntnis jeweils verwiesen wird (vgl. insbesondere EuGH 21.6.2007, Volker Ludwig, C-453/05, Rn. 23 ff), klargestellt, sodass der Anregung des Revisionswerbers, dazu dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, nicht nachgekommen wird. Der Inhalt des Begriffs der „Vermittlung“ ist durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, auf die in dem zitierten Erkenntnis jeweils verwiesen wird vergleiche , insbesondere EuGH 21.6.2007, Volker Ludwig, C-453/05, Rn. 23 ff), klargestellt, sodass der Anregung des Revisionswerbers, dazu dem EuGH eine Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, nicht nachgekommen wird.

43

Wenn der Revisionswerber in diesem Zusammenhang auf die - betreffend die Begründung nur in französischer Sprache veröffentlichte - Entscheidung des EuGH vom 14. Mai 2008, Tiercé Ladbroke, C-231/07, verweist, ist zu bemerken, dass dort nicht die Frage strittig war, ob eine Vermittlungsleistung (oder eine sonstige Leistung) vorliegt. Es wurde vielmehr ausgesprochen, dass der Begriff „Umsätze - einschließlich der Vermittlung - im Einlagengeschäft und im Zahlungsverkehr“ dahin auszulegen ist, dass er nicht die Dienstleistung eines für Rechnung eines Auftraggebers, der den Abschluss von Wetten auf Pferderennen und andere Sportereignisse betreibt, tätigen Auftragnehmers erfasst, die darin besteht, dass der Auftragnehmer die Wetten im Namen des Auftraggebers annimmt, sie aufzeichnet, dem Kunden durch die Ausgabe eines Belegs den Abschluss der Wette bestätigt, die Gelder vereinnahmt, die Gewinne auszahlt, gegenüber dem Auftraggeber die alleinige Verantwortung für die Verwaltung der eingenommenen Gelder und für deren Diebstahl und/oder Verlust trägt und für diese Tätigkeit vom Auftraggeber eine Vergütung in Form einer Provision erhält.

44

Entscheidend ist im vorliegenden Fall auch nicht, ob die Leistungen des Revisionswerbers (auch) als die eines Vermittlers beurteilt werden könnten.

45

Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Eine einheitliche Leistung kann aber auch bei mehreren gleichrangigen Leistungen vorliegen (vgl. VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084, mwN). Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Eine einheitliche Leistung kann aber auch bei mehreren gleichrangigen Leistungen vorliegen vergleiche , VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084, mwN).

46

Auch im Revisionsverfahren ist unbestritten, dass der Revisionswerber ein steuerlich einheitlich zu behandelndes Leistungsbündel an die X erbrachte. Der Revisionswerber verweist dazu neuerlich auf die Entscheidung des EuGH in

der Rechtssache Tiercé Ladbroke. Der EuGH hat dort zwar im Rahmen seiner Begründung ausgeführt, dass die Hauptleistung der dort zu beurteilenden Annahmestellen an ihren Auftraggeber in der Annahme der Wetten im Namen des Auftraggebers bestehe. Der EuGH hat dabei aber nicht zum Ausdruck gebracht, dass es sich insoweit um eine Vermittlungsleistung handle. Auch im Revisionsverfahren ist unbestritten, dass der Revisionswerber ein steuerlich einheitlich zu behandelndes Leistungsbündel an die römisch zehn erbrachte. Der Revisionswerber verweist dazu neuerlich auf die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Tiercé Ladbroke. Der EuGH hat dort zwar im Rahmen seiner Begründung ausgeführt, dass die Hauptleistung der dort zu beurteilenden Annahmestellen an ihren Auftraggeber in der Annahme der Wetten im Namen des Auftraggebers bestehe. Der EuGH hat dabei aber nicht zum Ausdruck gebracht, dass es sich insoweit um eine Vermittlungsleistung handle.

47

Soweit zu den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts in diesem Zusammenhang Verfahrensmängel geltend gemacht werden, ist deren Relevanz nicht erkennbar. Über den tatsächlichen Ablauf des Geschäftsvorgangs hat das Bundesfinanzgericht - insbesondere gestützt auf die vorgelegten Urkunden - ausführliche Feststellungen getroffen. Dass dabei nur Wettterminals, aber nicht Wettannahmeschalter explizit erwähnt wurden, begründet keinen relevanten Mangel, zumal das Bundesfinanzgericht dazu - ohne weitere Differenzierung - ausgeführt hat, dass dem jeweiligen Kunden für jede Wettabgabe ein Originalwettschein ausgedruckt worden sei; dies stimmt auch mit dem Vorbringen des Revisionswerbers betreffend die Tätigkeit am Wettannahmeschalter überein. Es ist auch nicht erkennbar, dass es für die Frage der Beurteilung der Leistungen des Revisionswerbers darauf ankäme, ob das Lokal von der X oder von der österreichischen X GmbH ausgestattet wurde. Dass der Revisionswerber oder seine Mitarbeiter „aktiv“ auf einzelne Kunden zugegangen wären, um diese zum Abschluss eines Wettvertrages zu veranlassen, wird auch in der Revision nicht behauptet; dort wird eine „aktive Mitwirkung“ behauptet, die aber auch aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts folgt. Soweit zu den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts in diesem Zusammenhang Verfahrensmängel geltend gemacht werden, ist deren Relevanz nicht erkennbar. Über den tatsächlichen Ablauf des Geschäftsvorgangs hat das Bundesfinanzgericht - insbesondere gestützt auf die vorgelegten Urkunden - ausführliche Feststellungen getroffen. Dass dabei nur Wettterminals, aber nicht Wettannahmeschalter explizit erwähnt wurden, begründet keinen relevanten Mangel, zumal das Bundesfinanzgericht dazu - ohne weitere Differenzierung - ausgeführt hat, dass dem jeweiligen Kunden für jede Wettabgabe ein Originalwettschein ausgedruckt worden sei; dies stimmt auch mit dem Vorbringen des Revisionswerbers betreffend die Tätigkeit am Wettannahmeschalter überein. Es ist auch nicht erkennbar, dass es für die Frage der Beurteilung der Leistungen des Revisionswerbers darauf ankäme, ob das Lokal von der römisch zehn oder von der österreichischen X GmbH ausgestattet wurde. Dass der Revisionswerber oder seine Mitarbeiter „aktiv“ auf einzelne Kunden zugegangen wären, um diese zum Abschluss eines Wettvertrages zu veranlassen, wird auch in der Revision nicht behauptet; dort wird eine „aktive Mitwirkung“ behauptet, die aber auch aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts folgt.

48

Ausgehend von den somit insoweit nicht zu beanstandenden Feststellungen ist dem Bundesfinanzgericht nicht entgegenzutreten, wenn es in einer Gesamtabwägung der erbrachten Leistungen des Revisionswerbers zur Beurteilung gelangt ist, dass die Leistung (als Leistungsbündel) nicht als Vermittlungsleistung zu beurteilen ist. Der Revisionswerber erbrachte - wie auch nach dem der Entscheidung zu Ra 2017/13/0059 zu Grunde liegenden Fall - umfassende Leistungen, die sich nicht nur auf das Zustandekommen der Wettverträge bezogen, sondern erbrachte auch die wesentlichen Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Wettverträge. Diese Leistungen wurden einheitlich entlohnt, wobei die Entlohnung nicht vom erzielten (vom Revisionswerber vermittelten) Umsatz der X, sondern von deren Rohertrag abhängig war. Ein Dominieren der bloß das Zustandekommen der Wettverträge vorbereitenden Tätigkeiten des Revisionswerbers liegt auch hier nicht vor. Ausgehend von den somit insoweit nicht zu beanstandenden Feststellungen ist dem Bundesfinanzgericht nicht entgegenzutreten, wenn es in einer Gesamtabwägung der erbrachten Leistungen des Revisionswerbers zur Beurteilung gelangt ist, dass die Leistung (als Leistungsbündel) nicht als Vermittlungsleistung zu beurteilen ist. Der Revisionswerber erbrachte - wie auch nach dem der Entscheidung zu Ra 2017/13/0059 zu Grunde liegenden Fall - umfassende Leistungen, die sich nicht nur auf das Zustandekommen der Wettverträge bezogen, sondern erbrachte auch die wesentlichen Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Wettverträge. Diese Leistungen wurden einheitlich entlohnt, wobei die Entlohnung nicht vom erzielten (vom Revisionswerber vermittelten) Umsatz der römisch zehn, sondern von deren Rohertrag abhängig war. Ein Dominieren der bloß das Zustandekommen der Wettverträge vorbereitenden Tätigkeiten des Revisionswerbers

liegt auch hier nicht vor.

49

Wenn der Revisionswerber dazu auf weitere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweist, so behandelt diese Rechtsprechung aber jeweils Begriffe im Zusammenhang mit bestimmten Landesgesetzen (vgl. z.B. VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0074; 27.6.2018, Ra 2017/15/0076; 22.1.2021, Ra 2019/02/0218, mit dem ausdrücklichen Hinweis, dass dort andere Bestimmungen zu beurteilen waren als in Entscheidungen zum Umsatzsteuerrecht); für die vorliegende Entscheidung ist daraus nichts zu gewinnen. Wenn der Revisionswerber dazu auf weitere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verweist, so behandelt diese Rechtsprechung aber jeweils Begriffe im Zusammenhang mit bestimmten Landesgesetzen vergleiche , z.B. VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0074; 27.6.2018, Ra 2017/15/0076; 22.1.2021, Ra 2019/02/0218, mit dem ausdrücklichen Hinweis, dass dort andere Bestimmungen zu beurteilen waren als in Entscheidungen zum Umsatzsteuerrecht); für die vorliegende Entscheidung ist daraus nichts zu gewinnen.

50

Der Revisionswerber bekämpft weiter - betreffend die Jahre 2006 und 2007 - die Zuschätzung von Umsätzen und Einkünften.

51

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0003). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen auch Schätzungsergebnisse der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist vergleiche , VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0003).

52

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein „Straf-Zuschlag“). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen zu richten (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, mwN). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein „Straf-Zuschlag“). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen zu richten vergleiche , VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, mwN).

53

Insoweit ist zunächst zu bemerken, dass für die Jahre 2008 und 2009 eine Zuschätzung nicht erfolgte. Es ist aber nicht

erkennbar, dass im Sachverhalt eine wesentliche Abweichung vorläge. Auch für die Jahre 2008 und 2009 wurden - wie bereits für das Jahr 2007 - vom Revisionswerber im Zuge der Prüfung zusätzliche Provisionen bekannt gegeben, die bisher in den Abgabenerklärungen nicht enthalten waren. Vor diesem Hintergrund ist schon nicht erkennbar, ob die Voraussetzungen einer Schätzung für die Jahre 2006 und 2007 vorgelegen sind, was hier nicht abschließend beurteilt werden muss. Es fehlt aber - wie die Revision zutreffend aufzeigt - eine nachvollziehbare Begründung für die Zuschätzung in den Jahren 2006 und 2007 im Ausmaß von ca. 100 % der verzeichneten Umsätze.

54

Das angefochtene Erkenntnis war daher betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2006 und 2007 gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen war die Revision gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Das angefochtene Erkenntnis war daher betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2006 und 2007 gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen war die Revision gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

55

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 20. September 2023

Gerichtsentscheidung

EuGH 62000CJ0235 CSC Financial Services VORAB

EuGH 62004CJ0041 Levob Verzekeringen und OV Bank VORAB

EuGH 62005CJ0453 Ludwig VORAB

EuGH 62011CJ0044 Deutsche Bank VORAB

EuGH 62015CJ0040 Aspiro VORAB

EuGH 62019CJ0231 Blackrock Investment Management (UK) VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2023130003.L01

Im RIS seit

24.10.2023

Zuletzt aktualisiert am

07.11.2023

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at