

TE Vwgh Erkenntnis 2014/11/20 2013/16/0085

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.11.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §167 Abs2;

BAO §184 Abs1;

BAO §184;

BAO §198 Abs2;

GebG 1957 §33 TP17 Abs1;

GebG 1957 §33 TP17 Abs2;

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute
2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 198 heute
2. BAO § 198 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, die Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie den Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Beschwerde der b Ltd in Gibraltar, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. Dezember 2012, Zl. RV/3510-W/11 miterledigt RV/3494-W/11, betreffend Rechtsgebühren, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Beschwerdeführerin), deren Unternehmensgegenstand das Anbieten von (Sport)Wetten und Spielen im Internet ist, übermittelte dem Finanzamt am 21. Februar 2011 unter anderem die Wettgebührenabrechnungen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 und Abs. 3 GebG für den Zeitraum Jänner 2011 und stellte hinsichtlich dieser Gebühren mit Schriftsatz vom 7. März 2011 einen Antrag auf "Bescheiderteilung gem. § 201 Abs 3 Z 1 BAO". Dazu führte sie aus, dass zwei Arten der Wettgebührenberechnung möglich seien. Nach der ersten Methode würden all jene Wettumsätze oder der Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming herangezogen, die von Kunden erzielt worden seien, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Beschwerdeführerin registriert hätten. Die zweite Methode erfasse hingegen all jene Wettumsätze oder den Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt worden seien. Die Beschwerdeführerin habe ihren Berechnungen der Wettgebühr die erste Methode zu Grunde gelegt, weil über die IP-Adresse der tatsächliche Ort der Wettplatzierung und somit die Teilnahme vom Inland aus nicht vollständig und nicht mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden könne. Die beschwerdeführende Gesellschaft (Beschwerdeführerin), deren Unternehmensgegenstand das Anbieten von (Sport)Wetten und Spielen im Internet ist, übermittelte dem Finanzamt am 21. Februar 2011 unter anderem die Wettgebührenabrechnungen gemäß Paragraph 33, TP 17 Absatz eins und Absatz 3, GebG für den Zeitraum Jänner 2011 und stellte hinsichtlich dieser Gebühren mit Schriftsatz vom 7. März 2011 einen Antrag auf "Bescheiderteilung gem. Paragraph 201, Absatz 3, Ziffer eins, BAO". Dazu führte sie aus, dass zwei Arten der Wettgebührenberechnung möglich seien. Nach der ersten Methode würden all jene Wettumsätze oder der Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming herangezogen, die von Kunden erzielt worden seien, die sich mit einer österreichischen Adresse bei der Beschwerdeführerin registriert hätten. Die zweite Methode erfasse hingegen all jene Wettumsätze oder den Gross-Gaming-Revenue aus dem Bereich Gaming, die mittels einer österreichischen IP-Adresse durchgeführt worden seien. Die Beschwerdeführerin habe ihren Berechnungen der Wettgebühr die erste Methode zu Grunde gelegt, weil über die IP-Adresse der tatsächliche Ort der Wettplatzierung und somit die Teilnahme vom Inland aus nicht vollständig und nicht mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden könne.

Gleichartige Anträge mit im Wesentlichen derselben Begründung brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 22. März 2011 für die Gebühren des Zeitraumes Februar 2011 und mit Schriftsatz vom 28. April 2011 für die Gebühren des Zeitraumes März 2011 ein.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin im Instanzenzug Wettgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG für den Zeitraum Jänner bis März 2011 fest. Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin im Instanzenzug Wettgebühren gemäß Paragraph 33, TP 17 Absatz eins, Ziffer eins, GebG für den Zeitraum Jänner bis März 2011 fest.

Die Beschwerdeführerin sei ein international agierendes Unternehmen im Bereich Onlinewetten und -spiele mit Sitz in Gibraltar und Betreiber der Plattform [www.....](#), über die im

Internet Sportwetten und Spiele angeboten würden.

Voraussetzung für die Teilnahme an den Wetten und Spielen sei die Registrierung als User. Anlässlich der Registrierung habe der Wettteilnehmer der Beschwerdeführerin seine Wohnanschrift bekannt zu geben. Die Registrierung erfolge über ein Anmeldeformular, worin Vor- und Nachname, Wohnanschrift, E-Mailadresse, Geburtsdatum, Geschlecht usw. auszufüllen seien (Registrierung 1). Die Beschwerdeführerin behalte sich das Recht vor, diese Daten zu überprüfen, sie könne vom User auch einen Identitätsnachweis, eine kürzlich ausgestellte Strom- Wasser- oder Gasrechnung oder einen Bankauszug zum Nachweis seiner Daten verlangen (Registrierung 2). Nach der erfolgten Registrierung werde automatisch ein Konto für den User eröffnet, über das alle Echtgeld-Einsätze und -Gewinne abgewickelt würden (Registrierung 3). Jeder User dürfe nur ein Konto führen.

Während sich für die Beschwerdeführerin die Wohnanschrift des Wettteilnehmers aus dem Anmeldeformular anlässlich der Registrierung ergebe, könne sich der Ort, an welchem sich der Wettteilnehmer zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wette befinde, aus dem Internetprotokoll (IP) ergeben. Die IP-Adresse werde verwendet, um Daten

von ihrem Absender zum vorgesehenen Empfänger transportieren zu können. Im Gegensatz zur Wohnanschrift sei die IP-Adresse nicht an einen bestimmten Ort gebunden, sondern an einen Computer, auf deren Besitzer die IP-Adresse registriert sei. Die IP-Adressen könnten entweder permanent zugewiesen werden oder jedes Mal beim Aufbau einer Internetverbindung neu zugewiesen werden. Die dynamische Vergabe der Internetadresse sei ein Hinweis darauf, ob sich der Computer, von dem aus an der Wette teilgenommen werde, in Österreich oder im Ausland befinde. Viele Sportwetten würden nicht nur über Computer, sondern mit Mobiltelefonen vor Ort abgeschlossen. Nach einhelliger Literaturmeinung könnten IP-Adressen nicht mit hundertprozentiger Sicherheit einem geographischen Ort zugeordnet werden. Aus dem Verfahren vor dem Finanzamt habe sich ergeben, dass die Beschwerdeführerin aus den IP-Adressen der Wettteilnehmer jedenfalls entnehmen könne, ob es sich um eine österreichische oder um eine ausländische IP-Adresse handle.

Nach dem Wettgebühregrundtatbestand unterlägen der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG "im Inland abgeschlossene Wetten". Dabei sei gleichgültig, ob die Wette "online" oder "offline" abgeschlossen worden sei. Nach dem Wettgebühregrundtatbestand unterlägen der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß Paragraph 33, TP 17 Absatz eins, Ziffer eins, GebG "im Inland abgeschlossene Wetten". Dabei sei gleichgültig, ob die Wette "online" oder "offline" abgeschlossen worden sei.

Im Beschwerdefall seien zwischen der Beschwerdeführerin, die ihren Sitz im Ausland habe, und Wettteilnehmern Wetten abgeschlossen worden. Den Allgemeinen Geschäftsbedingungen ließe sich nicht entnehmen, wo und zu welchem Zeitpunkt der Wettvertrag zustande komme. Lediglich der Erfüllungsort werde geregelt. § 33 TP 17 Abs. 1 GebG besteuere den Abschluss des Rechtsgeschäftes "Wette im Inland", wobei unerheblich sei, ob die Wettanbieter oder die Wettteilnehmer im Inland oder im Ausland einen Wohnsitz hätten. Im Beschwerdefall seien zwischen der Beschwerdeführerin, die ihren Sitz im Ausland habe, und Wettteilnehmern Wetten abgeschlossen worden. Den Allgemeinen Geschäftsbedingungen ließe sich nicht entnehmen, wo und zu welchem Zeitpunkt der Wettvertrag zustande komme. Lediglich der Erfüllungsort werde geregelt. Paragraph 33, TP 17 Absatz eins, GebG besteuere den Abschluss des Rechtsgeschäftes "Wette im Inland", wobei unerheblich sei, ob die Wettanbieter oder die Wettteilnehmer im Inland oder im Ausland einen Wohnsitz hätten.

Die Fiktion der "Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus" des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG stelle auch bei Online-Wetten auf den tatsächlichen Aufenthalt eines Vertragsteiles im Inland während seiner Teilnahme an der Wette ab. § 33 TP 17 GebG knüpfe daher weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die eine Wette abschließen, weswegen auch der Ort der Registrierung des Users unerheblich sei. Die Fiktion der "Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus" des Paragraph 33, TP 17 Absatz 2, GebG stelle auch bei Online-Wetten auf den tatsächlichen Aufenthalt eines Vertragsteiles im Inland während seiner Teilnahme an der Wette ab. Paragraph 33, TP 17 GebG knüpfe daher weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die eine Wette abschließen, weswegen auch der Ort der Registrierung des Users unerheblich sei.

Die Geolokalisierung des Wettteilnehmers über die IP-Adresse liefere zu ungenaue Ergebnisse und sei nicht zielführend.

Die Teilnahme vom Inland aus könne auch über die Allgemeinen Bedingungen erfragt werden, wie dies von der Beschwerdeführerin betreffend US-Bürger, die nicht mit Echtgeld spielen dürften, vorgenommen worden sei. Es bestehe daher keine generelle Unmöglichkeit, die Teilnahme vom Inland aus zu eruieren, weil auch das Abgabenverfahren nicht ein absolut sicheres Wissen über das Gegebensein eines wirklichen Geschehens verlange. Gemäß § 138 BAO genüge die Glaubhaftmachung, vor allem wenn alle zumutbaren und zielführend erscheinenden Wege der Beweisführung beschritten und alle naheliegenden Mittel der Erkenntnisgewinnung ausgeschöpft worden seien. Im Hinblick darauf würde der Passus in den Allgemeinen Bestimmungen genügen, dass der User mit der Abgabe der Wette bestätigt, dass er sich in diesem Zeitpunkt im Inland aufhalte. Die Teilnahme vom Inland aus könne auch über die Allgemeinen Bedingungen erfragt werden, wie dies von der Beschwerdeführerin betreffend US-Bürger, die nicht mit Echtgeld spielen dürften, vorgenommen worden sei. Es bestehe daher keine generelle Unmöglichkeit, die Teilnahme vom Inland aus zu eruieren, weil auch das Abgabenverfahren nicht ein absolut sicheres Wissen über das Gegebensein eines wirklichen Geschehens verlange. Gemäß Paragraph 138, BAO genüge die Glaubhaftmachung, vor allem wenn alle zumutbaren und zielführend erscheinenden Wege der Beweisführung beschritten und alle naheliegenden Mittel der Erkenntnisgewinnung ausgeschöpft worden seien. Im Hinblick darauf würde der Passus in den Allgemeinen Bestimmungen genügen, dass der User mit der Abgabe der Wette bestätigt, dass er sich in diesem

Zeitpunkt im Inland aufhalte.

Es sei daher im Beschwerdefall im Sinne des § 184 BAO geschätzt worden, wie viele der Wetteinsätze auf die Teilnahme aus dem Inland entfielen. Die Schätzung stelle dabei ein Verfahren dar, das auf die Feststellung komplexer Tatsachen bezüglich ihres Bestandes oder Nichtbestandes, ihrer Bedeutung in den Gesamtzusammenhängen und als Glieder im Kausalverlauf der fortschreitenden Ereignisse gerichtet sei. Ziel sei es, mit Hilfe der Schätzung jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt werde. Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Die gegenständlichen "Wettgebühren" seien einer Schätzung zugänglich, weil nicht die "Teilnahme vom Inland aus" geschätzt worden sei, sondern wie viel der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Wetteinsätze auf das Inland entfielen. Die Wetteinsätze für die im Inland abgeschlossenen Wetten seien die Bemessungsgrundlage und könnten daher als Grundlage für die Erhebung der Abgaben geschätzt werden. Die Neuberechnung der Wettgebühren Jänner bis März 2011 durch die belangte Behörde beruhe auf den von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Schätzungsmethoden und Daten. Es sei daher im Beschwerdefall im Sinne des Paragraph 184, BAO geschätzt worden, wie viele der Wetteinsätze auf die Teilnahme aus dem Inland entfielen. Die Schätzung stelle dabei ein Verfahren dar, das auf die Feststellung komplexer Tatsachen bezüglich ihres Bestandes oder Nichtbestandes, ihrer Bedeutung in den Gesamtzusammenhängen und als Glieder im Kausalverlauf der fortschreitenden Ereignisse gerichtet sei. Ziel sei es, mit Hilfe der Schätzung jenem Sachverhalt nahe zu kommen, der von den Abgabentatbeständen als rechtsbedeutsam festgelegt werde. Die Befugnis und die Verpflichtung zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Die gegenständlichen "Wettgebühren" seien einer Schätzung zugänglich, weil nicht die "Teilnahme vom Inland aus" geschätzt worden sei, sondern wie viel der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Wetteinsätze auf das Inland entfielen. Die Wetteinsätze für die im Inland abgeschlossenen Wetten seien die Bemessungsgrundlage und könnten daher als Grundlage für die Erhebung der Abgaben geschätzt werden. Die Neuberechnung der Wettgebühren Jänner bis März 2011 durch die belangte Behörde beruhe auf den von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Schätzungsmethoden und Daten.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 13. März 2013, B 200/13-3, die Behandlung der vor ihm gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde ab und trat die Beschwerde über nachträglichen Antrag mit Beschluss vom 17. April 2013, B 200/13-6, gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 13. März 2013, B 200/13-3, die Behandlung der vor ihm gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde ab und trat die Beschwerde über nachträglichen Antrag mit Beschluss vom 17. April 2013, B 200/13-6, gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab.

In dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 24. Mai 2013 erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf "Unterbleiben der Vorschreibung von Rechtsgebühren, im konkreten Fall auf Unterbleiben der Vorschreibung von Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Gebührengesetz (GebG)" sowie in ihrem Recht auf "Unterbleiben der Schätzung nach § 184 BAO" verletzt. In dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 24. Mai 2013 erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf "Unterbleiben der Vorschreibung von Rechtsgebühren, im konkreten Fall auf Unterbleiben der Vorschreibung von Rechtsgebühren gemäß Paragraph 33, TP 17 Gebührengesetz (GebG)" sowie in ihrem Recht auf "Unterbleiben der Schätzung nach Paragraph 184, BAO" verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift ein, in welcher sie die Abweisung der Beschwerde beantragte. Die Beschwerdeführerin replizierte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall sind gemäß § 28 Abs. 5 BFGG iVm § 8 VwGbk-ÜG die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des B-VG und des VwGG weiterhin anzuwenden. Im Beschwerdefall sind gemäß Paragraph 28, Absatz 5, BFGG in Verbindung mit Paragraph 8, VwGbk-ÜG die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des B-VG und des VwGG weiterhin anzuwenden.

Gemäß § 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen den Gebühren im Sinne des GebG u.a. Rechtsgeschäfte nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitt des GebG. Gemäß Paragraph eins, des Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen den Gebühren im Sinne des GebG u.a. Rechtsgeschäfte nach Maßgabe der Bestimmungen im

römisch drei. Abschnitt des GebG.

Im III. Abschnitt des GebG lautet § 33 TP 17 in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010: Im römisch drei. Abschnitt des GebG lautet Paragraph 33, TP 17 in der Fassung BGBl. römisch eins Nr. 111/2010:

"§ 33. Tarif der Gebühren für Rechtsgeschäfte

Tarifpost

17 Glücksverträge

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

1. Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind, 1. Im Inland abgeschlossene Wetten, die nicht dem GSpG unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des Paragraph 2, Absatz 2, GSpG ist, vom Wetteinsatz und, wenn die Wetteinsätze verschieden sind,

vom höheren Wetteinsatz 2 vH;

1. 2. Ziffer 2

(...)

2. 3. Ziffer 3

(...)

1. (2) Absatz 2, Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (Paragraph 28, Absatz 3,) wird oder wenn die Teilnahme an dem Rechtsgeschäft Wette vom Inland aus erfolgt.
2. (3) Absatz 3, Die Wettgebühr nach Abs. 1 Z 1 ist, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Die Gebühr ist am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur Gebührenentrichtung Verpflichtete eine Abrechnung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen; dies gilt als Gebührenanzeige. Die Abrechnung ist elektronisch zu übermitteln, sofern dies dem Verpflichteten auf Grund der technischen Voraussetzungen zumutbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Übermittlung der Abrechnung und das Verfahren mit Verordnung näher zu regeln. Die Wettgebühr nach Absatz eins, Ziffer eins, ist, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. Die Gebühr ist am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß Paragraph 28, Absatz 3, zur Gebührenentrichtung Verpflichtete eine Abrechnung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen; dies gilt als Gebührenanzeige. Die Abrechnung ist elektronisch zu übermitteln, sofern dies dem Verpflichteten auf Grund der technischen Voraussetzungen zumutbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Übermittlung der Abrechnung und das Verfahren mit Verordnung näher zu regeln.

3. (4) Absatz 4, (...)"

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 leg. cit. mit der Bezahlung des Wetteinsatzes. Gemäß Paragraph 16, Absatz 5, GebG entsteht die Gebührenschuld bei Wetten im Sinne des Paragraph 33, TP 17 Absatz eins, Ziffer eins, leg. cit. mit der Bezahlung des Wetteinsatzes.

Zur Entrichtung der Gebühr bei solchen Wetten sind gemäß § 28 Abs. 3 GebG die Personen zur ungeteilten Hand verpflichtet, die gewerbsmäßig Wetten abschließen oder vermitteln (Gebührensschuldner). Diese Personen haben gemäß § 28 Abs. 4 GebG besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind. Zur Entrichtung der Gebühr bei solchen Wetten sind gemäß Paragraph 28, Absatz 3, GebG die Personen zur ungeteilten Hand verpflichtet, die gewerbsmäßig Wetten

abschließen oder vermitteln (Gebührensschuldner). Diese Personen haben gemäß Paragraph 28, Absatz 4, GebG besondere Aufzeichnungen zu führen, aus denen die für die Berechnung der Gebühr erforderlichen Grundlagen zu entnehmen sind.

§ 184 BAO lautet: Paragraph 184, BAO lautet:

1. "(1) Absatz eins, Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
2. (2) Absatz 2, Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Absatz eins,) wesentlich sind.
3. (3) Absatz 3, Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen."

Ziel einer Schätzung ist die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. etwa den hg. Beschluss vom 23. April 2014, Ro 2014/13/0022). Ziel einer Schätzung ist die Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben vergleiche , etwa den hg. Beschluss vom 23. April 2014, Ro 2014/13/0022).

Die Befugnis zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2012, 2009/17/0127, mwN). Die Befugnis zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des Paragraph 184, Absatz eins, BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung im Sinne des Subsidiaritätsprinzips vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2012, 2009/17/0127, mwN).

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen (vgl. Stoll, BAO Band 2, 1906). Der in § 184 Abs. 1 BAO genannte Begriff der Grundlagen der Abgabenerhebung gleicht im Wesentlichen dem in § 198 Abs. 2 BAO verwendeten Begriff der "Grundlagen der Abgabenfestsetzung", welcher dort mit dem Klammerausdruck "Bemessungsgrundlagen" erläutert wird. Daraus lässt sich ableiten, dass grundsätzlich die zu errechnenden Bemessungsgrundlagen den Gegenstand einer Schätzung bilden können (vgl. Stoll, aaO, 1915). Dies schließt allerdings nicht aus, dass nicht nur die dem Steuertarif unmittelbar vorgelagerte Rechengröße geschätzt werden kann, sondern gegebenenfalls auch die diese bedingenden Tatsachen, Ereignisse, Abläufe usw. (vgl. Stoll, aaO, 1916). Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nach nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen vergleiche , Stoll, BAO Band 2, 1906). Der in Paragraph 184, Absatz eins, BAO genannte Begriff der Grundlagen der Abgabenerhebung gleicht im Wesentlichen dem in Paragraph 198, Absatz 2, BAO verwendeten Begriff der "Grundlagen der Abgabenfestsetzung", welcher dort mit dem Klammerausdruck "Bemessungsgrundlagen" erläutert wird. Daraus lässt sich ableiten, dass grundsätzlich die zu errechnenden Bemessungsgrundlagen den Gegenstand einer Schätzung bilden können vergleiche , Stoll, aaO, 1915). Dies schließt allerdings nicht aus, dass nicht nur die dem Steuertarif unmittelbar vorgelagerte Rechengröße geschätzt werden kann, sondern gegebenenfalls auch die diese bedingenden Tatsachen, Ereignisse, Abläufe usw. vergleiche , Stoll, aaO, 1916).

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa zu den Ertragsteuern ausgesprochen, dass die Abgabenbehörde zwar dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und insoweit zur Schätzung berechtigt ist,

dass aber vorgefundenes Vermögen einer in ihrem Vorliegen bei einem Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart nicht schätzungsweise angesetzt werden darf (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, VwSlg 6.784/F, und vom 24. September 1996, 95/13/0214, VwSlg 7.123/F). Ob also Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt worden sind, hat den Gegenstand der auf einer schlüssigen Beweiswürdigung beruhenden Sachverhaltsfeststellung zu bilden und ist einer Schätzung nicht zugänglich. Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa zu den Ertragsteuern ausgesprochen, dass die Abgabenbehörde zwar dem Steuerpflichtigen die verheimlichten Geschäfte seiner festgestellten Einkunftsarten nicht nachweisen muss, mit denen er sein Vermögen im aufgefundenen Ausmaß vermehrt hat, und insoweit zur Schätzung berechtigt ist, dass aber vorgefundenes Vermögen einer in ihrem Vorliegen bei einem Abgabepflichtigen gar nicht erwiesenen Einkunftsart nicht schätzungsweise angesetzt werden darf (vergleiche, die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1993, 90/13/0155, VwSlg 6.784/F, und vom 24. September 1996, 95/13/0214, VwSlg 7.123/F). Ob also Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart erzielt worden sind, hat den Gegenstand der auf einer schlüssigen Beweiswürdigung beruhenden Sachverhaltsfeststellung zu bilden und ist einer Schätzung nicht zugänglich.

Die von der belangten Behörde erwähnte "Schätzung der Umsätze" im "Würstelstandbeispiel", bei welcher geschätzt würde, wieviele Entgelte auf den Kauf von Würsteln entfielen, also wieviele Rechtsgeschäfte abgeschlossen worden seien, ist rechtlich so zu betrachten, dass bei den dem Grunde nach unstrittigen, lediglich der Zahl nach nicht festgestellten Umsätzen die Höhe der Entgelte geschätzt wird.

Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG ist der Wetteinsatz, der im Inland abgeschlossenen Wetten. Ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (§ 33 TP 17 Abs. 2 leg.cit.) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren I10, § 33 TP 17 GebG Rz 7). Bemessungsgrundlage gemäß Paragraph 33, TP 17 Absatz eins, GebG ist der Wetteinsatz, der im Inland abgeschlossenen Wetten. Ob eine Wette im Inland abgeschlossen wurde oder ob dem gleichkommend (Paragraph 33, TP 17 Absatz 2, leg.cit.) an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde, ist ein als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellender Sachverhalt, der den zur Gebührenpflicht führenden Tatbestand verwirklicht, demnach eine die Bemessungsgrundlage bedingende Tatsache, die einer Schätzung grundsätzlich nicht zugänglich ist (vergleiche, auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren I10, Paragraph 33, TP 17 GebG Rz 7).

Im Beschwerdefall schätzte die belangte Behörde demgegenüber unter Heranziehung eines Mittelwertes, ausgehend von den "Berechnungen" der Beschwerdeführerin, wie viele der Wetteinsätze auf eine Teilnahme vom Inland aus entfielen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

In dem gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 zweiter Satz B-VG vom Bundesfinanzgericht fortzusetzenden Verfahren wird somit als Ergebnis einer Beweiswürdigung (§ 269 Abs. 1 iVm § 167 Abs. 2 BAO) festzustellen sein, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch die hg. Rechtsprechung klargestellt (vgl. das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden. In dem gemäß Artikel 151, Absatz 51, Ziffer 9, zweiter Satz B-VG vom Bundesfinanzgericht fortzusetzenden Verfahren wird somit als Ergebnis einer Beweiswürdigung (Paragraph 269, Absatz eins, in Verbindung mit Paragraph 167, Absatz 2, BAO) festzustellen sein, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Bei dieser Sachverhaltsfeststellung sind sowohl die Registrierung des "Users" mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer "inländischen IP-Adresse" ein Indiz dafür, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat. Dass der Indizienbeweis vollen Beweis verschaffen kann, ist durch

die hg. Rechtsprechung klargestellt vergleiche , das Erkenntnis vom 21. Februar 2013, 2009/13/0258). Einem solchen Indiz kann zwar für konkrete Wettfälle durchaus entgegengetreten werden, doch müssen dazu konkrete diesem Beweisergebnis entgegenstehende Indizien angeführt werden.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der im Beschwerdefall noch anwendbaren VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der im Beschwerdefall noch anwendbaren VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , II Nr. 455.

Wien, am 20. November 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2013160085.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

25.01.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at