

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Helmut Fetz, Rechtsanwalt, Hauptplatz 11, 8700 Leoben, über die Beschwerde vom 31. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 23. Mai 2014 betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2012, Einkommensteuer 2010 bis 2012 und Anspruchszinsen (zur Einkommensteuer) 2010 bis 2012, Steuernummer ***BfStNr1*** (nunmehr: ***BfStNr2***),

I.

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 richtet, gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Umsatzsteuer 2010 wird mit € -711,76, die Umsatzsteuer 2011 mit € -1.167,21 und die Umsatzsteuer 2012 mit € -164,98 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 richtet, gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuer 2010 wird mit € 4.880,43, die Einkommensteuer 2011 mit € 17.197,00 und die Einkommensteuer 2012 mit € 29.783,00 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnungen entsprechen den Beschwerdevorentscheidungen vom 22.11.2018 und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. beschlossen:

Der Vorlageantrag vom wird hinsichtlich der Anspruchszinsen 2010 bis 2012 als unzulässig zurückgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 23.5.2014 setzte die belangte Behörde aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung - nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2010 und 2011 sowie nach Aufhebung des Umsatzsteuer-Bescheides 2012 gemäß § 299 BAO - gegenüber dem Beschwerdeführer die Umsatzsteuer und Einkommensteuer sowie Anspruchszinsen (zur ESt) für die Jahre 2010-2012 wie folgt (neu) fest:

USt 2010	€ 5.240,85
USt 2011	€ 16.064,75
USt 2012	€ 26.650,47
ESt 2010	€ 6.763,10
ESt 2011	€ 24.264,00
ESt 2012	€ 40.956,00
AZ 2010	€ 682,96
AZ 2011	€ 751,73
AZ 2012	€ 475,88

Sie ging hinsichtlich der Umsatzsteuer davon aus, dass der Beschwerdeführer, der für die Vermittlung von Kunden an eine Einkaufsgemeinschaft („***A***) Provisionen bezog, die entsprechenden Vermittlungsleistungen entgegen den Angaben in den Steuererklärungen nicht an die in der Schweiz ansässige ***A*** Europe AG erbracht habe, sondern an deren in Österreich ansässige Tochtergesellschaft ***A*** Austria GmbH. Die Vermittlungsleistungen

seien daher gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich ausgeführt worden und damit in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Selbst wenn die Leistungen an die Schweizer Gesellschaft erbracht worden sein sollten, wären sie dennoch in Österreich ausgeführt und daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig, da es sich bei dieser Gesellschaft mangels einer operativen Tätigkeit sowie mangels UID um einen Nichtunternehmer i.S.d. § 3a Abs. 5 Z. 3 UStG 1994 handle.

Hinsichtlich der Einkommensteuer versagte die belangte Behörde jenen Verträgen, mit welchen der Beschwerdeführer seine ***A***-IDs (hierbei handelt es sich um Identifikations-Nummern, die dem ***A***-Mitglied zugeordnet sind, seine Position im ***A***-System repräsentieren und über die seine Einkäufe und Provisionen abgerechnet werden), an eine von ihm gegründete maltesische Kapitalgesellschaft veräußert hatte, die steuerliche Anerkennung. Einerseits sei die Veräußerung zu einem fremdunüblich niedrigen Preis erfolgt, andererseits trete nach wie vor der Beschwerdeführer (als „European Sales Manager“) persönlich unter seinem Namen i.Z.m. ***A*** auf, sodass in der Gründung der maltesischen Gesellschaft ein Missbrauch zu erblicken sei. Die belangte Behörde rechnete daher die bei der maltesischen Gesellschaft eingegangenen Zahlungen von ***A*** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Beschwerdeführer zu. Ausgaben für „Gutscheine“ (hierbei handelt es sich nicht um klassische Gutscheine, sondern um Anzahlungen direkt in das System ***A***, um zukünftige Provisionseinnahmen zu erzielen) berücksichtigte die belangte Behörde - abweichend von den Erklärungen des Beschwerdeführers - nicht in voller Höhe im Jahr der Verausgabung, sondern im Wege der Abschreibung für Abnutzung gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 verteilt auf 15 Jahre. Im Rahmen der Einkommensteuer kürzte die belangte Behörde letztlich auch geltend gemachte Reisekosten und sonstige Verwaltungsausgaben aufgrund von Mängeln in den Aufzeichnungen um 10 %.

Gegen die USt-, ESt- und AZ-Bescheide (die Wiederaufnahme-Bescheide und der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO blieben unangefochten) richtet sich die gegenständliche - nach mehrmaliger Fristverlängerung rechtzeitige - Beschwerde vom 31.10.2014. In dieser macht der Beschwerdeführer hinsichtlich der USt geltend, dass es sich bei seinen Einkünften um keine Provisionen für Kundengewinnung handle, sondern um Rabatte für Einkäufe. Es finde daher kein Leistungsaustausch zwischen ***A*** und dem Beschwerdeführer statt. Zudem habe er nur Kontakt mit der Schweizer Gesellschaft gehabt und finde somit - wenn überhaupt - ein Leistungsaustausch in einem Drittland statt. Bei dieser Schweizer Gesellschaft handle es sich zwar der Bezeichnung nach um eine Holding, nicht jedoch der Tätigkeit nach. Diese sei in der Schweiz normal steuerpflichtig, sodass es sich bei Unterstellung eines Leistungsaustausches um einen nicht steuerbaren Umsatz in einem Drittland handle. Hinsichtlich der ESt machte er geltend, dass der Verkauf der IDs wie in den Bestimmungen von ***A*** vorgesehen und damit entgegen den Annahmen der belangten Behörde fremdüblich erfolgt sei. Darüber hinaus seien der Behörde zahlreiche gleich gelagerte Fälle bekannt, in denen ebenfalls um diesen Preis verkauft worden sei. Da die ID-Verkäufe

anzuerkennen seien, müssten auch die Aufwendungen für Anzahlungen („Gutscheine“) als Buchwert-Abgang im Kalenderjahr 2011 zur Gänze berücksichtigt werden. Der Beschwerdeführer erbringe keinerlei Arbeitsleistungen gegenüber ***A***. Die Einkünfte aus ***A*** entstünden vielmehr durch Einkäufe und Umsätze, die von Dritten getätigt werden, indem bestimmte Prozentsätze dieser Umsätze auf verschiedene ***A*** IDs gutgeschrieben werden. Bei der Bezeichnung „European Sales Manager“ handle es sich um einen selbst gewählten Titel des Beschwerdeführers, wodurch ***A*** keinerlei Pflichten entstehen. Die Einkünfte aus den IDs seien seit deren Verkauf nicht dem Beschwerdeführer, sondern der maltesischen Gesellschaft zugeflossen. Letztlich würden auch die von der Behörde angesetzten Einnahmensummen der maltesischen Gesellschaft nicht mit den Summen aus der testierten Bilanz übereinstimmen. Die Kürzung der Reisekosten und sonstigen Verwaltungsausgaben blieb unbeanstandet.

Mit sechs Beschwerdeentscheidungen vom 22.11.2018 gab die belangte Behörde der Beschwerde gegen die ESt- und USt-Bescheide 2010-2012 insofern teilweise Folge, als die ***A***-Provisionen anders als in den angefochtenen Bescheiden als Brutto-Einnahmen gewertet und auf Nettobeträge umgerechnet wurden, wodurch sich die Bemessungsgrundlagen der gegenständlichen Steuern entsprechend reduziert haben und diese nun wie folgt festgesetzt wurden:

USt 2010	€ 4.248,75
USt 2011	€ 13.192,76
USt 2012	€ 22.181,23
ESt 2010	€ 4.880,43
ESt 2011	€ 17.197,00
ESt 2012	€ 29.783,00

Im Übrigen hielt die belangte Behörde an ihrer Auffassung fest. Ansprechpartner für die Provisionäre, Kunden und Partner von ***A*** sei die österreichische Tochtergesellschaft gewesen, über die auch der Schriftverkehr, die Provisionsabrechnungen und die Verwaltungsaufgaben abgewickelt worden seien. Empfänger der Vermittlungsleistungen sei daher nicht die Schweizer ***A***-Gesellschaft (die im Übrigen als Nichtunternehmer anzusehen wäre), sondern die österreichische ***A***-Gesellschaft gewesen. Die für die Vermittlungsleistungen erhaltenen Provisionen seien daher gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in

Österreich steuerbar und steuerpflichtig. Auch an der Nichtanerkennung der Übertragung der ***A***-IDs an die maltesische Gesellschaft hielt die Behörde fest. In den vereinbarten Kaufpreisen seien die vorhandenen Anzahlungen und die damit verbundenen Ertragschancen nicht berücksichtigt worden. Dass der Verkauf nach den Bestimmungen von ***A*** erfolgte, stehe dem nicht entgegen, da der Kaufpreis nicht von ***A*** vorgegeben, sondern individuell zwischen den Vertragspartnern zu vereinbaren gewesen sei. Zudem handle es sich bei der maltesischen Gesellschaft um eine bloß zwischengeschaltete Gesellschaft, die keinerlei wirtschaftlich sinnvolle Funktion ausübe. Vielmehr werde die Tätigkeit für ***A*** nach wie vor durch den Beschwerdeführer selbst und im eigenen Namen ausgeübt. Soweit sich die Beschwerde auch gegen die Anspruchszinsen-Bescheide richtet, erkannte die belangte Behörde hierüber nicht mit Beschwerdeverentscheidung, sondern erließ - auf Basis der reduzierten ESt-Beträge - neue (Erst-) Bescheide.

Mit Schriftsatz vom 10.12.2018 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO hinsichtlich der ESt-, USt-, und Anspruchszinsen-Bescheide, in dem auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde.

In Entsprechung eines in der mündlichen Verhandlung erteilten Auftrages, Unterlagen vorzulegen, aus denen nachvollziehbar ist, dass die maltesische Gesellschaft operativ tätig war und welche Tätigkeit sie konkret ausgeübt hat, brachte der Beschwerdeführer unter Vorlage einer entsprechenden Rechnung vor, dass sie nicht nur für ***A*** tätig gewesen sei, sondern auch einen Alkohol-Online-Store betrieben habe. Ein weiteres nach der mündlichen Verhandlung erstattetes Vorbringen, wonach die Beschwerdeverentscheidungen nicht wirksam zugestellt worden seien, hielt der Beschwerdeführer nach Vorhalt, wonach gegen die Beschwerdeverentscheidungen Vorlageantrag eingebracht wurde und in diesem festgehalten wurde, dass die Beschwerdeverentscheidungen vom 22.11.2018 am 4.12.2018 zugestellt wurden, nicht weiter aufrecht.

Nachdem der Beschwerdeführer die Kürzung der Reisekosten um 10 % nicht beanstandet und die 15-tel Abschreibung hinsichtlich der Anzahlungen („Gutscheine“) lediglich insofern bekämpft, als nach seinem Standpunkt die IDs im Jahr 2011 steuerlich wirksam veräußert wurden, sodass dies zur Gänze im Jahr 2011 zu erfassen sei (d.h. dass auch nach dem Standpunkt des Beschwerdeführers die 15-tel Abschreibung ohne steuerlich wirksame Veräußerung der IDs fortzuführen gewesen wäre), verbleiben als strittige Punkte einerseits die Frage, ob der Beschwerdeführer seine Vermittlungsleistungen gegenüber der ***A*** Austria GmbH und damit in Inland oder gegenüber der ***A*** Europe AG und damit im Ausland ausgeführt hat und andererseits ob die maltesische Kapitalgesellschaft lediglich „zwischengeschaltet“ ist, sodass deren Einkünfte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, der zunächst einen Handel mit Nahrungsergänzungsmitteln betrieb, wurde im Jahr 2010 ***A***-Mitglied, indem er vier IDs mit den Nummern ***ID1*** (lautend auf ***Bf***), ***ID2*** (lautend auf ***BfLG***, die damalige Lebensgefährtin des Beschwerdeführers), ***ID3*** (lautend auf ***Bf*** 2) und ***ID4*** (lautend auf ***Shop***) erwarb.

A ist eine branchenübergreifende, internationale Einkaufsgemeinschaft, die ihren Mitgliedern ermöglicht, bei Partnerunternehmen von ***A*** vergünstigt einzukaufen. Um in den Genuss der vergünstigten Konditionen zu kommen, ist es erforderlich, entweder beim Einkauf die ***A***-Mitgliedskarte („Chashback Card“) vorzuweisen, den Einkauf mit zuvor von ***A*** bezogenen und bei einem bestimmten Partnerunternehmen einlösbaren Gutscheinen zu bezahlen (hierbei handelt es sich sohin in Unterschied zu den o.a. Anzahlungen um „echte“ Gutscheine) oder beim Online-Einkauf den gewünschten Online-Shop über den entsprechenden Menüpunkt auf der ***A*** Website zu betreten. Die dabei lukrierten Rabatte werden nicht von den jeweiligen Kaufpreisen abgezogen, sondern von den Partnerunternehmen an ***A*** überwiesen, wo sie - nach Einbehalt eines Verwaltungskostenbeitrages für ***A*** - auf das Vergütungskonto des Mitgliedes gebucht und an das Mitglied ausbezahlt werden, sobald dieses Konto einen bestimmten Stand erreicht hat. ***A***-Mitglieder haben zudem die Möglichkeit, weitere Mitglieder zu werben und erhalten dann von jedem Einkauf, den das angeworbene Mitglied tätigt, eine Provision. Dies gilt auch für Einkäufe von Mitgliedern, die das angeworbene Mitglied seinerseits empfohlen hat, sodass ***A***-Mitglieder auch von solcherart „indirekt“ angeworbenen Mitgliedern profitieren. Eine weitere Möglichkeit, Provisionen aufgrund von Einkäufen neuer Mitglieder zu lukrieren besteht darin, Anzahlungen in das ***A***-System zu leisten, mit denen Provisionsansprüche aufgrund von Einkäufen zukünftiger Mitglieder erworben werden. Diese zukünftigen Mitglieder müssen nicht vom (anzahlenden) Mitglied geworben werden, sondern erfolgt dies durch ***A*** selbst (hauptsächlich in Ländern, in denen das ***A***-System erst aufgebaut wird). Abhängig von diesen Anzahlungen und selbst bzw. mittelbar angeworbenen Mitgliedern und deren Einkäufen, werden ***A***-Mitgliedern auch sog. „Systemprovisionen“ gutgeschrieben, aus denen sich die Zuordnung zu einem von insgesamt acht Karrierelevels ergibt.

Der Beschwerdeführer hat insb. im Rahmen von ***A***-Informationsveranstaltungen, bei denen er als Beispiel für ein erfolgreiches ***A***-Mitglied präsentiert wurde, Mitglieder angeworben. Besucher der Veranstaltungen haben ***A***-IDs erworben und hat der Beschwerdeführer aufgrund von Einkäufen dieser neuen Mitglieder (und der von diesen angeworbenen weiteren Mitglieder) in der Folge Provisionen erhalten. Weiters hat der

Beschwerdeführer Anzahlungen in das ***A***-System nach dem oben beschriebenen Modell geleistet, nämlich € 33.300,00 im Jahr 2010 und € 29.500,00 im Jahr 2011. Ab April 2011 hat der Beschwerdeführer am Aufbau des ***A***-Systems in verschiedenen europäischen und außereuropäischen Staaten (Schweden, Singapur, Hongkong, Thailand, Lettland, Litauen, Deutschland, Philippinen, USA) mitgearbeitet. Der Beschwerdeführer ist bei seiner Tätigkeit für ***A*** als „European Sales Manager“ aufgetreten. Hierbei handelt es sich um eine von ihm selbst gewählte Bezeichnung. Er stand in keinem Dienstverhältnis zu ***A***, sondern übte diese Tätigkeit selbstständig, unabhängig, nach eigenen Vorstellungen und nach freier Zeiteinteilung aus.

A besteht aus einer Vielzahl von in- und ausländischen Gesellschaften, u.a. der in der Schweiz ansässigen ***A*** Europe AG (eingetragen im Handelsregister des Kantons St. Gallen zur Firmen-Nr. CHE-***XXX***, vormals CH-***YYY***) und der in Österreich ansässigen ***A*** Austria GmbH (FN ***ZZZ***; mittlerweile umbenannt in ***B*** Austria GmbH), die in den streitgegenständlichen Jahren eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der ***A*** Europe AG war. Die Schweizer ***A*** Europe AG hieß ursprünglich ***A*** Holding Europe AG. Seit Oktober 2004 zählt „Ausüben von Franchiseverträgen und Durchführung des Zahlungsverkehrs im Zusammenhang mit der Betreibung eines elektronischen Gutscheinsystems für Stammkunden und Vertragshändler“ zu ihren Unternehmenszwecken. Seit 1.1.2010 ist sie im Schweizer Register der Mehrwertsteuer eingetragen. Im Dezember 2010 erfolgte die Umbenennung in ***A*** Europe AG. Bei dieser Gesellschaft handelt es sich - entgegen der früheren Bezeichnung - nicht um eine Holdinggesellschaft, sondern um eine operativ tätige Verwaltungsgesellschaft mit eigenem Personal. Die österreichische ***A*** Austria GmbH wurde mit Erklärung vom 11.7.2003 errichtet und ist im Geschäftszweig „Handel“ (Verkauf von - „echten“ - ***A***-Gutscheinen) tätig.

Die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Kunden, Fassung: November 2009“ lauten auszugsweise wie folgt:

*Die ***A*** HOLDING EUROPE AG mit Sitz in der ***Adr-Schweiz***, registriert zu CH ***YYY*** des Handelsregisteramtes des Kantons St. Gallen (im Folgenden „***A***“ genannt) betreibt mit Tochter- und Partnergesellschaften eine internationale Einkaufsgemeinschaft, bei der es den Teilnehmern (im folgenden „Kunden“ genannt) ermöglicht wird, durch den gemeinsamen Einkauf und durch die damit erreichten vergünstigten Konditionen Vorteile in Form von Rückvergütungen, Provisionen und anderen Vergünstigungen zu erwirtschaften (im Folgenden auch „***A*** -System“ genannt).*

[...]

****A*** ist berechtigt, seine vertraglichen Leistungen und Ansprüche dem Kunden gegenüber auch durch ***A*** -Tochtergesellschaften erbringen oder geltend machen zu lassen, die stets*

*als Erfüllungsgehilfen von ***A*** tätig werden. Sämtliche vertraglichen Beziehungen des Kunden bestehen ausschließlich zu ***A*** und nicht so deren Tochtergesellschaften und werden auch durch deren Tätigkeiten nicht begründet.*

[...]

16.) Verkauf von Positionen

*16.1. Sämtliche vom Kunden im ***A***-System erreichten Positionen können von diesem jederzeit an andere Kunden von ***A*** verkauft werden, wobei zur Wirksamkeit dieser Weitergabe die nachweisliche Übermittlung eines rechtswirksamen Vertrages/Kaufvertrages an ***A*** erforderlich ist, sowie die Zustimmung von ***A*** schriftlich einzuholen ist. [...]*

*16.2. Im Fall eines beabsichtigten Positionsverkaufes besteht ein Vorkaufsrecht zugunsten von ***A***, was bedeutet, dass der Kunde vor Verkauf an einen anderen Kunden verpflichtet ist, ***A*** den Ankauf zu den selben Konditionen anzubieten, wie sie für den kaufenden Kunden gelten würden, wobei ein Kaufanbot samt Nachweis des vom anderen Kunden gebotenen Kaufpreises schriftlich an ***A*** zu übermitteln ist. Geht dem Kunden keine Annahmeerklärung seitens ***A*** innerhalb von zehn Werktagen zu, so gilt dies als Zustimmung von ***A*** zum Verkauf an den anderen Kunden.*

Die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Mitglieder, Fassung: April 2012“ lauten auszugsweise wie folgt:

Präambel

*Die ***A*** Europe AG mit Sitz ***Adr-Schweiz***, und Firmennummer CH ***YYY*** des Handelsregisters des Kantons St. Gallen betreibt eine internationale Einkaufsgemeinschaft, die den Teilnehmern (im Folgenden „Mitglieder“ genannt) ermöglicht, durch den Bezug von Waren und Dienstleistungen bei ***A*** Vertragspartnern (im Folgenden „Partnerunternehmen“ genannt) Vorteile zu erhalten (im Folgenden „***A***-Treueprogramm“ genannt). Vertragspartner der Mitglieder ist somit die ***A*** Europe AG (im Folgenden „***A***“ genannt). ***A*** wird in Österreich durch die ***A*** Austria GmbH mit Sitz ***Adr-Österreich*** (im Folgenden „***A*** Austria“ genannt) vertreten.*

[...]

Die Provisionsabrechnungen gegenüber dem Beschwerdeführer sowie die Auszahlung der Provisionen an den Beschwerdeführer erfolgten durch die ***A*** Europe AG. Auch die Direktzahlungen in das ***A***-System durch den Beschwerdeführer erfolgten an die ***A*** Europe AG. (Echte) Gutscheine zum Einkauf bei ***A***-Partnerunternehmen erwarb der Beschwerdeführer bei der ***A*** Austria GmbH, welche in den hierüber ausgestellten Rechnungen darauf hinwies, dass die Bestellung bei der ***A*** Austria GmbH

im Auftrag der ***A*** Europe AG erfolgt und dass für diese Bestellung die zwischen dem Stammkunden und der ***A*** Europe AG abgeschlossenen Stammkundenvereinbarung samt deren AGB gilt.

Im September 2011 verkaufte der Beschwerdeführer drei seiner ***A*** IDs an die ***C*** Ltd, nämlich die ID ***ID1*** um € 2.600,00, die ID ***ID2*** um € 2.000,00 und die ID ***ID3*** um ebenfalls € 2.000,00. Hierfür wurde ein von der ***A*** Europe AG erstelltes Vertragsformular verwendet, in dem auf die AGBs, insbesondere auf das Vorkaufsrecht gem. Pkt. 16.2. der AGBs, Fassung November 2009, verwiesen wird. Der Kaufpreis war in diesem Formular nicht vorgegeben, sondern von den Vertragsparteien einzusetzen. Bei der - mittlerweile aufgelösten - ***C*** Ltd handelte es sich um eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Malta, die sich im Zeitpunkt des Verkaufes noch im Gründungsstadium befand und am 9.12.2011 zur Zahl („Registration Number“) C ***VVV*** im maltesischen Handelsregister („Registrar of Companies“) eingetragen wurde. Als Gesellschafter waren an der ***C*** Ltd zu 99,98 % die ***D*** Ltd und zu je 0,01 % der Beschwerdeführer und ***BfLG*** beteiligt. Geschäftsführer („Director“) war der maltesische Staatsbürger ***CD-Gf***, „Secretary“ (dessen Aufgabe besteht u.a. in der Protokollführung bei Generalversammlungen und Geschäftsführungssitzungen) der österreichische Staatsbürger ***CD-S***. Bei der ***D*** Ltd handelte es sich ebenfalls um eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in Malta, die am 1.12.2011 im maltesischen Handelsregister zur Zahl C ***WWW*** eingetragen wurde. Gesellschafter waren zu 60 % der Beschwerdeführer und zu 40 % ***BfLG***; Geschäftsführer war - wie bei der ***C*** Ltd - ***CD-Gf***, „Secretary“ ***CD-S***. Der Beschwerdeführer bekleidete in den maltesischen Gesellschaften keinerlei Organfunktion und war auch nicht deren Dienstnehmer.

Der Wert der IDs im Kaufzeitpunkt betrug mehr als € 100.000,00 und überstieg die vereinbarten Kaufpreise daher um ein Vielfaches. Mit einer fremden Rechtsperson wäre der Kauf nur zu einem dem tatsächlichen Wert entsprechenden Kaufpreis abgeschlossen worden.

Im Jahr 2010 erzielte der Beschwerdeführer ***A***-Provisionen in Gesamtbetrag von € 29.763,05 brutto (€ 24.802,54 netto) und im Zeitraum Jänner bis November 2011 i.H.v. € 75.259,82 brutto (€ 62.716,52 netto), welche direkt an ihn ausbezahlt wurden und die er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung abzüglich der Betriebsausgaben als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte.

Die ***C*** Ltd fungierte als Zahlstelle des Beschwerdeführers gegenüber ***A*** und übte sonst keine operative Tätigkeit aus. Es handelt sich daher um eine Kapitalgesellschaft, die lediglich „zwischengeschaltet“ wurde um von der (effektiv) niedrigen Körperschaftsteuer in Malta zu profitieren. Die tatsächliche Tätigkeit i.Z.m. der Anwerbung von neuen Kunden/Mitgliedern und dem internationalen Aufbau des ***A***-Systems übte nach wie vor der Beschwerdeführer im eigenen Namen aus. ***A*** überwies die Vergütungen für die

Tätigkeit des Beschwerdeführers beim internationalen Aufbau des ***A***-Systems sowie die ab Dezember 2011 anfallenden Provisionen an die ***C*** Ltd. In den Jahren 2011 und 2012 langten demnach Zahlungen im Gesamtbetrag von € 225.724,00 bei der ***C*** Ltd ein. Hiervon entfällt ein Teilbetrag von € 84.000,00 (monatlich € 4.000,00 für den Zeitraum April 2011 bis Dezember 2012, sohin € 36.000,00 im Jahr 2011 und € 48.000,00 im Jahr 2012) auf die Vergütung für die Arbeit am internationalen Aufbau des ***A***-Systems und der Restbetrag von € 141.724,00 brutto (€ 118.103,33 netto) auf Provisionen für den Zeitraum Dezember 2011 bis Dezember 2012 (sohin € 10.900,00 brutto / € 9.083,33 netto auf Dez. 2011 und € 130.824,00 brutto / € 109.020,00 netto auf den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012). Daneben sind im Jahr 2012 noch Provisionen im Ausmaß von € 3.253,26 brutto / € 2.711,05 netto direkt an den Beschwerdeführer geflossen. Im Zuge der Tätigkeit des Beschwerdeführers beim internationalen Aufbau des ***A***-Systems sind Reisekosten und sonstige Aufwendungen i.H.v. € 100.500,00 aufgelaufen. Diese gliedern sich auf in Reisekosten 2011 i.H.v. € 22.500,00 und 2012 i.H.v. € 30.000,00 sowie sonstige Aufwendungen 2012 i.H.v. € 5.000,00 (jeweils i.Z.m. der Tätigkeit beim internationalen Aufbau des ***A***-Systems) und sonstige Aufwendungen 2012 i.H.v. € 43.000,00 i.Z.m. der Kundenwerbung.

2. Beweiswürdigung

Dass der Beschwerdeführer durch den Erwerb von insgesamt vier IDs Mitglied (bzw. in der Diktion der AGB, Fassung November 2009: „Kunde“) von ***A*** geworden ist, ergibt sich aus den insoweit unstrittigen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 28.4.2014. Dass alle IDs (auch jene, die auf ***BfLG*** lautet) dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, ist ebenfalls unstrittig und ergibt sich auch daraus, dass in einer Vertragsurkunde vom 5.8.2011, mit der zunächst drei IDs (darunter auch die ID ***ID2***, lautend auf ***BfLG***) an die ***C*** Ltd verkauft werden sollten, bei allen drei IDs angeführt ist „owned by ***Bf***“. Das Gericht geht davon aus, dass der Beschwerdeführer lediglich deswegen verschiedene Personen bzw. Bezeichnungen als ID-Inhaber gewählt hat, weil gem. Pkt. 2.3. der AGB, Fassung November 2009, bzw. Pkt. 2.5. der AGB, Fassung April 2012, für jede natürliche oder juristische Person jeweils nur eine Registrierung (d.h. eine ID-Nummer) zulässig ist und er sich so die Möglichkeit eröffnen wollte, mehrere IDs zu erwerben. Die Feststellungen zum Geschäftsmodell von ***A*** gründen sich auf die dem Gericht vorgelegten, von ***A*** herausgegebenen Broschüren „CashbackGuide“ und „SmallBusinessGuide“ sowie auf die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Kunden, Fassung: November 2009“ und die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Mitglieder, Fassung: April 2012“. Auch insoweit ist der Sachverhalt zwischen den Parteien unstrittig.

Dass der Beschwerdeführer bei ***A***-Veranstaltungen aufgetreten ist und hierbei Mitglieder geworben wurden, haben seine Vertreter in der Verhandlung vom 19.7.2023 vorgebracht und ist dies auch unstrittig. Ebenfalls unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2010 und 2011 Anzahlungen in das ***A***-System geleistet hat. In den

diesbezüglichen Einkommensteuererklärungen hatte er die damit verbundenen Aufwendungen - neben anderen Ausgaben - unter der Kz 9100 (Waren, Rohstoffe, Hilfsstoffe) geltend gemacht.

Dass er ab dem Frühjahr 2011 am internationalen Aufbau des ***A***-Systems mitgearbeitet hat und dass er hierbei selbstständig tätig war (die Selbstständigkeit wird auch von der belangten Behörde nicht bezweifelt, zumal sie sämtliche Zahlungen von ***A*** als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt hat), hat der Beschwerdeführer selbst angegeben (Beantwortung der Fragen laut Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2013; Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013; Beantwortung der Fragen laut Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2014). Es liegt auch der Eintrag des Beschwerdeführers auf LinkedIn vor, wo er sich seit April 2011 als „European Sales Manager“ der ***A*** Europe AG bezeichnet. In der Beantwortung der Fragen vom 28.2.2013 („Ad 1“) hat er auch angegeben, dass er hierfür eine Vergütung erhalten hat und diese von ***A*** an die ***C*** Ltd bezahlt wurde. Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wonach der Beschwerdeführer lediglich durch Auftritte bei ***A***-Werbeveranstaltungen Kunden/Mitglieder angeworben und dadurch (ausschließlich) Provisionseinnahmen lukriert habe (das in der Beschwerde erstattete Vorbringen, wonach es sich bei seinen Einkünften nicht um Provisionen für Kundengewinnung handle, wird damit offenkundig nicht aufrechterhalten), kann daher nicht gefolgt werden. Auch die beträchtlichen Reisekosten (€ 89.090,00 lt. Jahresabschluss der ***C*** Ltd; von der belangten Behörde wurden € 52.500,00 veranschlagt) sind nur durch eine sonstige, über die Kundenwerbung hinausgehende Tätigkeit erklärbar, da die mit der Teilnahme an Werbeveranstaltungen verbundenen Reisekosten von ***A*** getragen wurden (s. Vorbringen der Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023).

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der ***A*** Europe AG und der ***A*** Austria GmbH gründen sich auf das öffentliche und frei zugängliche (<https://sg.chregister.ch/cr-portal/suche/suche.xhtml>) Handelsregister des Kantons St. Gallen sowie auf das öffentliche (österreichische) Firmenbuch, jene zu den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Kunden, Fassung: November 2009“ und die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Mitglieder, Fassung: April 2012“ auf die diesbezüglichen Urkunden (Blg. zum Arbeitsbogen sowie zum Schriftsatz vom 16.8.2023). Dass die ***A*** Europe AG seit 1.1.2010 im Register der Mehrwertsteuer eingetragen ist, ergibt sich aus der diesbezüglichen Bestätigung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, vom 11.1.2013 (dort bezeichnet mit dem französischen/italienischen Gesellschaftszusatz als ***A*** Europe SA, jedoch anhand der Firmennummer CH-***XXX*** eindeutig als die ***A*** Europe AG identifizierbar). Dass es sich um keine Holding-Gesellschaft, sondern um eine operativ tätige Verwaltungsgesellschaft mit eigenem Personal handelt, ergibt sich aus der Bestätigung der (Schweizer) Wirtschaftsprüfungskanzlei Rother Zeberli Partner Treuhand AG vom 2.5.2017 (vom Beschwerdeführer vorgelegt in der

mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023), welche als gesetzliche Revisionsstelle der ***A*** Europe AG agiert. Die gegenteilige Annahme der belangten Behörde gründet sich lediglich auf die frühere Bezeichnung der Gesellschaft als „***A*** Holding Europe AG“, die jedoch weder dem im Handelsregister eingetragenen Unternehmenszweck noch der tatsächlich ausgeübten Geschäftstätigkeit entsprach.

Dass die Provisionsabrechnungen gegenüber dem Beschwerdeführer durch die ***A*** Europe AG erfolgten, ergibt sich aus den von der belangten Behörde (im Rahmen der Beschwerdevorlage sowie nochmals in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023) vorgelegten Provisionsabrechnungen für die Jahre 2010 und 2011. Dass auch die Provisionszahlungen durch die ***A*** Europe AG erfolgten, hat die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023 bestätigt und ergibt sich dies auch aus dem von der belangten Behörde vorgelegten Kontoauszug (Kontonummer ***KN*** bei der ***Bank***, lautend auf ***Bf***), in dem zahlreiche Zahlungseingänge mit der Bezeichnung „Gutschrift a/***A*** Europe AG“ aufscheinen. Aus diesem Kontoauszug sind auch mehrere Zahlungen des Beschwerdeführers an die ***A*** Europe AG ersichtlich, bei denen als Zahlungsgrund jeweils ***A***-IDs angeführt sind (z.B. 9.12.2011, € 2.000,00, Zahlungsgrund: ***ID1***). Auch der Beschwerdeführer hat im Rahmen der Fragebeantwortung vom 30.11.2013 angegeben, dass die ***A*** Europe AG sein Ansprechpartner und Vertragspartner jedes Mitglieds ist. Zu Gutscheinkäufen des Beschwerdeführers liegen zahlreiche Rechnungen der ***A*** Austria GmbH vor, in denen jeweils festgehalten wird, dass die Bestellung bei der ***A*** Austria GmbH im Auftrag der ***A*** Europe AG erfolgt und dass für diese Bestellung die mit der ***A*** Europe AG geschlossene Mitgliedsvereinbarung samt AGBs gilt. Festzuhalten ist, dass auch eine Rechnung der ***A*** Austria GmbH vom 18.10.2012 vorliegt, in der zwar auf die AGBs verwiesen wird, nicht aber ausdrücklich festgehalten ist, dass die ***A*** Austria GmbH im Auftrag der ***A*** Europe AG handelt. Ob darin ein Hinweis auf ein Rechtsverhältnis mit der ***A*** Austria GmbH zu erblicken ist, kann dahingestellt bleiben, da diese Rechnung nicht an den Beschwerdeführer, sondern an ***K***, der Ende 2010 das Nahrungsmittelergänzungsgeschäft des Beschwerdeführers erworben hatte, gerichtet ist.

Die Feststellungen zum Verkauf der IDs an die ***C*** Ltd gründen sich auf die vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023 vorgelegten Vertragsurkunden vom 1.9.2011/12.9.2011. Anzumerken ist, dass bereits zuvor, nämlich am 5.8.2011 eine Vertragsurkunde errichtet wurde, mit welcher die IDs an die ***C*** Ltd verkauft werden sollten. Da diese Vertragsurkunde jedoch sowohl für die Verkäuferseite als auch für die Käuferseite vom Beschwerdeführer unterfertigt wurde, der nicht Geschäftsführer bzw. sonstiger Vertreter der ***C*** Ltd war, geht das Gericht davon aus, dass der Verkauf (zivilrechtlich wirksam und aufschiebend bedingt durch das rechtswirksame Entstehen der ***C*** Ltd) erst mit den Vertragsurkunden vom 1.9.2011/12.9.2011, die auch vom Geschäftsführer ***CD-Gf*** unterfertigt wurden, zustande gekommen ist. Die Feststellungen

zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der maltesischen Kapitalgesellschaften gründen sich auf die dem Gericht vorgelegten Gesellschaftsverträge und Auszüge aus dem maltesischen Handelsregister. Aus diesen Urkunden ergibt sich auch, dass der Beschwerdeführer keinerlei Organfunktion in diesen Gesellschaften bekleidet hat. Die gegenteiligen Angaben im LinkedIn-Eintrag des Beschwerdeführers, wo er sich als „CEO & Geschäftsführer“ der ***C*** Ltd bezeichnet, sind daher offenkundig unzutreffend. Dass er in keinem Dienstverhältnis zu den maltesischen Gesellschaften stand, haben dessen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 19.10.2023 bestätigt.

Dass der Wert der IDs den mit der ***C*** Ltd vereinbarten Kaufpreis (insg. € 6.600,00) um ein Vielfaches übersteigt, ergibt sich daraus, dass der Beschwerdeführer selbst die durchschnittlichen monatlichen Provisionserlöse für die drei verkauften IDs mit € 2.513,06, € 1.080,56 und € 194,65 (insgesamt sohin € 3.788,27) beziffert (Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013). Damit belaufen sich die Provisionserlöse für diese drei IDs unter Zugrundelegung der Angaben des Beschwerdeführers bereits nach lediglich einem Jahr auf durchschnittlich € 45.459,24, also fast das siebenfache des Kaufpreises. Berücksichtigt man, dass sich der Kaufpreis für ein Rechtsgut, das Erträge abwirft, nicht bloß an den Erträgen eines Jahres, sondern üblicherweise an den Erträgen mehrerer Jahre orientiert, berücksichtigt man weiters, dass der Beschwerdeführer überdies Anzahlungen in das ***A***-System i.H.v. € 33.300,00 und € 29.500,00 (insg. sohin € 62.800,00) geleistet hat, die Ansprüche auf Provisionen für Einkäufe zukünftiger ***A***-Mitglieder begründen, und berücksichtigt man letztlich, dass die IDs im Jahr 2011 Provisionen i.H.v. € 86.159,82 und im Jahr 2012 i.H.v. € 130.824,00 (jeweils brutto) abgeworfen haben, muss davon ausgegangen werden, dass sich der Wert der IDs im Verkaufszeitpunkt auf deutlich über € 100.000,00 belief und dass daher der Beschwerdeführer von einem fremden Erwerber, mit dem er weder verwandt noch gesellschaftsrechtlich verbunden ist, einen dementsprechend höheren, den hier vereinbarten Betrag jedenfalls um ein Vielfaches übersteigenden Kaufpreis verlangt hätte. Soweit in der Beschwerde darauf verwiesen wird, dass auch andere ***A***-Mitglieder ihre IDs um ähnliche Preise veräußert haben, ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer einen Nachweis hierfür schuldig geblieben ist. Im Übrigen hängt der Wert einer ID maßgeblich von der Zahl der (unmittelbar oder mittelbar) geworbenen Mitglieder und der Höhe der allenfalls ins System geleisteten Anzahlungen ab, sodass die für verschiedene IDs erzielten Kaufpreise nicht ohne weiteres miteinander vergleichbar sind.

Ob die ***C*** Ltd eine eigenständige operative Tätigkeit entfaltet hat, ist zwischen den Parteien strittig. Aufgrund einer Gesamtbetrachtung der vorliegenden Beweisergebnisse muss davon ausgegangen werden, dass diese lediglich als Zahlstelle für Ansprüche des Beschwerdeführers gegenüber ***A*** fungiert hat. Der Beschwerdeführer wurde von der belangten Behörde mehrfach aufgefordert, Zweck und Betriebsgegenstand der maltesischen Gesellschaften bekanntzugeben (Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2013, Frage 7; Schreiben der belangten Behörde vom 28.2.2014, S 1). Der Beschwerdeführer hat diese Fragen

dahingehend beantwortet, dass die Gesellschaft Eigentümerin mehrerer internationaler IDs ist, die Provisionseinnahmen generieren (Beantwortung des Schreibens vom 28.2.2014) und dass sie eher als eine Vermögensverwaltung zu betrachten ist, da nicht er, sondern die IDs die Einnahmen lukrieren (Beantwortung des Schreibens vom 28.2.2013). Ansonsten hat er die Tätigkeit der Gesellschaft eher vage dahingehend beschrieben, dass sie eine „Plattform für internationale Geschäftspartner und weitere geschäftliche Kooperationen“ sei (Beantwortung des Schreibens vom 28.2.2014, Pkt. 1.) und derartige Zusammenschlüsse bei ***A*** üblich seien (Beantwortung des Schreibens der belangten Behörde vom 28.2.2013, „Ad 7“) bzw. dass sie „weitere internationale Geschäfte mit internationalen Firmen“ abwickle (ohne näher auszuführen, um welche Art von Geschäften und um welche Firmen es sich handeln soll; s. Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013) und hinsichtlich Tätigkeit des Geschäftsführers und der damit verbundenen Kosten (Pkt. 7.), der Tätigkeit des „company secretary“ (Pkt. 8.), der Abrechnung der Reisekosten (Pkt. 12.), der Einnahmen und des Aufwandes der Gesellschaft (Pkt. 16 u. 17) und der Provisionseinnahmen der Jahre 2011 und 2012 (Pkt. 18.) lediglich auf Unterlagen verwiesen, die seinen Angaben zufolge in Malta gelagert werden. Hierzu ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer (mittelbarer) Mehrheitsgesellschafter der ***C*** Ltd war und es ihm daher problemlos möglich gewesen sein müsste, diese Unterlagen zu erhalten. Aufgrund der ihn angesichts des Auslandssachverhaltes treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) wäre er auch verpflichtet gewesen, diese Unterlagen zu beschaffen. Soweit einzelne Unterlagen im Laufe des Verfahrens vorgelegt wurden ist zu diesen folgendes festzuhalten: Die Nutzungsvereinbarung (Blg. /1 zum Schriftsatz vom 13.9.2023) belegt lediglich, dass der Nutzungsberechtigte, der als „***CD*** Ltd“ bezeichnet wird, sodass nicht klar ist, ob die ***D*** Ltd oder die ***C*** Ltd gemeint ist, den Raum Nr. 4 (lt. Beschwerdeführer im Ausmaß von 12 m²; s. Beantwortung des Schreibens der belangten Behörde vom 28.2.2014, Pkt. 9.) im Gebäude 32 ***Adr-Malta***, Malta, angemietet hat. Das Gericht geht davon aus, dass es sich bei der Hausnummer 32 um einen Schreibfehler handelt und tatsächlich Nr. 34, der Sitz der sowohl der ***D*** Ltd als auch der ***C*** Ltd gemeint ist. Welche Tätigkeit dort ausgeübt wurde, insbesondere ob sie über die bloße Verwaltung der IDs und der Zahlungseingänge hinausging, ist der Nutzungsvereinbarung nicht zu entnehmen. Dasselbe gilt für die Fotos, die den Geschäftsführer der ***C*** Ltd in diesem Raum zeigen sollen (Blg. /2 zum Schriftsatz vom 13.9.2023). Die Rechnung über die Lieferung diverser Getränke an einen schwedischen Abnehmer (Blg. /4.1 zum Schriftsatz vom 13.9.2023) datiert vom 4.8.2014 und belegt daher schon allein aus diesem Grund nicht, dass die ***C*** Ltd in den hier gegenständlichen Jahren 2011 und 2012 einen Getränkehandel betrieben hat. Zudem ist der Rechnungsaussteller nicht ersichtlich. Es ist lediglich die - wie eine Abfrage durch das Gericht ergeben hat - derzeit nicht vergebene Internet-Domain „***GH***.com“ und die Adresse ***Adr-Malta***, Malta, angeführt, wobei diese Adresse mangels Anführung der Top-Nr. keine eindeutige Zuordnung zur ***C*** Ltd ermöglicht. Weiters fällt auf, dass in dieser - in schwedischer Sprache abgefassten - Rechnung für die Umsatzsteuer die im Deutschen

gebräuchliche Abkürzung „MwSt“ verwendet wird und dass der angeführte 19%-ige Steuersatz weder der maltesischen (18 %) noch der schwedischen (25 %) Umsatzsteuer entspricht. Letztlich ist nicht erklärlich, weshalb der Beschwerdeführer erst im Schriftsatz vom 13.9.2023 erstmals vorgebracht hat, dass die ***C*** Ltd (auch) einen Getränkehandel betrieben haben soll. Angesichts dessen, dass die operative Tätigkeit der ***C*** Ltd einen der beiden wesentlichen Streitpunkte des gegenständlichen Abgabenverfahrens darstellt, wäre zu erwarten gewesen, dass er dies wesentlich früher, etwa anlässlich der Beantwortung der Schreiben der belangten Behörde vom 14.2.2013 und 14.2.2014 mitteilt. Auch die Rechnungen der ***E*** Ltd an die ***C*** Ltd und die ***D*** Ltd (Blg ./3 zum Schriftsatz vom 13.9.2023) belegen lediglich, dass die ***C*** Ltd und die ***D*** Ltd Kosten für den Geschäftsführer („Director“), den „Company Secretary“ sowie für Miete getragen haben, nicht aber welche operative Tätigkeit sie ausgeübt haben. Festzuhalten ist, dass die Vergütung des Geschäftsführers lediglich € 250,00 monatlich und jene des „Company Secretary“ lediglich € 75,00 monatlich betrug. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass diese beiden Personen eine nennenswerte operative Tätigkeit für die ***C*** Ltd entfaltet haben, insbesondere nicht eine Tätigkeit, die in den Jahren 2011 und 2012 lt. Jahresabschluss der ***C*** Ltd zu Einnahmen i.H.v. € 225.724,00 geführt hat und mit Reisekosten i.H.v. € 89.090,00 verbunden war. Vielmehr sind diese Einnahmen und Reisekosten nur durch die Tätigkeit des Beschwerdeführers i.Z.m. dem weltweiten Aufbau des ***A***-Systems ab April 2011 und durch die Provisionseinnahmen ab Dezember 2011 erklärbar. Nachdem der Beschwerdeführer keine plausiblen außersteuerlichen Gründe für die Errichtung der ***C*** Ltd und die Abwicklung seiner Beziehungen zu ***A*** über diese darlegen konnte, ist davon auszugehen, dass diese Gesellschaft bloß zwischengeschaltet ist, um von der niedrigen Körperschaftsteuer in Malta (die Parteien haben übereinstimmend angegeben, dass diese grundsätzlich 35 % beträgt, sich durch eine staatliche Förderung jedoch auf effektiv 5 % reduziert) zu profitieren. Der Beschwerdeführer hat in diesem Zusammenhang lediglich ins Treffen geführt, dass in Malta englisches Recht (bzw. wohl das von der Rechtsordnung der früheren Kolonialmacht Großbritannien beeinflusste maltesische Recht) gilt und dass Englisch als Amtssprache gebräuchlich ist. Inwiefern diese beiden Umstände für die Tätigkeit des Beschwerdeführers, die er gerade nicht in Malta, sondern in verschiedenen anderen Staaten auf der ganzen Welt ausgeübt hat, von Vorteil gewesen sein soll, ist daher nicht nachvollziehbar. Der dritte ins Treffen geführte Grund (niedrige Lohnnebenkosten) ist kein außersteuerlicher Grund (s. Fragebeantwortung aufgrund des Gespräches vom 30.10.2013).

Die Provisionszahlungen von ***A*** direkt an den Beschwerdeführer bis einschließlich November 2011 sind der Einkommensteuererklärung 2010 (Erträge/Betriebseinnahmen Kz 9040) und der Einnahmen/Ausgaben-Rechnung 2011 („Provisionen Ausland 0 %“) entnommen. Dass auch im Jahr 2012 noch Provisionen im Ausmaß von € 3.253,26 brutto / € 2.711,05 netto direkt an den Beschwerdeführer geflossen sind, ergibt sich aus seiner Einkommensteuererklärung, in der Erträge/Betriebseinnahmen i.H.v. € 11.853,26 ausgewiesen

sind. Abzüglich der Erlöse aus den ID-Verkäufen i.H.v. € 8.600,00 (lt. E/A-Rechnung) ergibt sich sohin ein Restbetrag in eben dieser Höhe, der nur von ***A*** stammen kann, da der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt keine anderen Einkunftsquellen mehr hatte. Die Zahlungen von ***A*** an die ***C*** Ltd ergeben sich aus deren Jahresabschluss („Annual report and financial statements“) für den Zeitraum 9.12.2011 bis 31.12.2012. Da eine operative Tätigkeit dieser Gesellschaft nicht feststellbar ist, muss davon ausgegangen werden, dass die darin ausgewiesenen Einnahmen i.H.v. € 225.724,00 zur Gänze von ***A*** stammen. Nachdem der Beschwerdeführer nicht offengelegt hat, wie sich dieser Betrag auf die Jahre 2011 und 2012 einerseits sowie auf Provisionen und Vergütungen für die ***A***-Auslandstätigkeit andererseits aufteilt, musste diesbezüglich mit Schätzung vorgegangen werden. Die belangte Behörde hat die Vergütung für die Auslandstätigkeit mit € 4.000,00 pro Monat veranschlagt. Dieser Betrag liegt über dem durchschnittlichen Monatsgehalt eines unselbstständig Beschäftigten, was insofern nachvollziehbar ist, als davon auszugehen ist, dass die selbstständige Tätigkeit des Beschwerdeführers mit einem höheren persönlichen Einsatz und einem höheren Risiko verbunden ist, als eine unselbstständige Tätigkeit. Nachdem der Beschwerdeführer seine Auslandstätigkeit für ***A*** im April 2011 aufgenommen hat, ist davon auszugehen, dass die auf den Zeitraum April bis Dezember 2011 entfallende Vergütung zum ehestmöglichen Zeitpunkt an die ***C*** Ltd bezahlt wurde, also spätestens nach deren Eintragung in das maltesische Handelsregister im Dezember 2011 und die auf den Zeitraum Jänner bis Dezember 2012 entfallende Vergütung im Laufe des Jahres 2012. Die Annahme der belangten Behörde, dass auf das Jahr 2011 eine Vergütung i.H.v. € 36.000,00 (9 x € 4.000,00) und auf das Jahr 2012 eine Vergütung i.H.v. € 48.000,00 (12 x € 4.000,00) entfällt, ist daher plausibel. Der Restbetrag von € 141.724,00 entfällt demnach auf Provisionen für den Zeitraum Dezember 2011 bis Dezember 2012 und war in Ermangelung gegenteiliger Anhaltspunkte gleichmäßig auf diese 13 Monate aufzuteilen. Dass die belangte Behörde - unter Vornahme einer geringfügigen Rundung - die auf das Jahr 2011 (Dezember) entfallenden Provisionen mit € 10.900,00 brutto (€ 9.083,33 netto) und die auf das Jahr 2012 entfallenden Provisionen mit € 130.824,00 brutto (€ 109.020,00 netto) veranschlagt, ist daher ebenfalls nachvollziehbar. Das Gericht hält die Schätzung der belangten Behörde sohin insgesamt für zutreffend und legt sie seiner Entscheidung zugrunde. Festzuhalten ist, dass die von der Behörde angesetzten Einnahmen für die ***A***-Auslandstätigkeit (April 2011 bis Dezember 2012) und Provisionen (Dezember 2011 bis Dezember 2012) insgesamt den Betrag von € 225.724,00 ergeben, der auch im Jahresabschluss der ***C*** Ltd ausgewiesen ist. Es trifft daher nicht zu, dass - wie in der Beschwerde ausgeführt wird - die von der Behörde eingesetzten Einnahmensummen der maltesischen Gesellschaften nicht mit den Summen aus den testierten Bilanzen übereinstimmen.

Die berücksichtigten Aufwendungen i.H.v. insg. € 100.500,00 hat die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2013 dahingehend erläutert, dass die im Jahresabschluss der ***C*** Ltd ausgewiesenen Verwaltungsausgaben i.H.v. € 116.395,00 (ausdrücklich

erwähnt wurden nur die Reisekosten i.H.v. € 89.090,00; tatsächlich herangezogen wurde jedoch offenkundig der Gesamtbetrag; s. Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 19.9.2023, S. 5) um 10 % gekürzt wurde und der sich demnach ergebende Betrag von € 100.500,00 dergestalt auf die Betriebe „sales manager“ (darunter versteht die belangte Behörde ausschließlich die ***A***-Auslandstätigkeit) und „Kundenvermittlung“ aufgeteilt wurde, dass zunächst die Reisekosten für den Betrieb „sales manager“ mit 62,5 % der Erlöse veranschlagt wurden (2011 daher € 36.000,00 x 62,5 % = € 22.500,00 und 2012 € 48.000,00 x 62,5 % = € 30.000,00). Die restlichen Aufwendungen wurden mit € 5.000,00 beim Betrieb „sales manager“ und mit € 43.000,00 beim Betrieb „Kundenvermittlung“ berücksichtigt. Diese Schätzung erscheint plausibel und ist ihr auch der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten, sodass sie das Gericht seiner Entscheidung zugrunde legt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung/[teilweise] Stattgabe)

a. Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen Umsätze i.Z.m. (sonstigen) Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Als Ort der Leistung gilt hierbei - sofern Sie an einen Unternehmer ausgeführt wird - jener Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 6 UStG 1995). Betreibt der Empfänger sein Unternehmen im Ausland, wird die Leistung demnach nicht in Inland ausgeführt und ist daher in Österreich nicht steuerbar.

Die Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers, der laufend (unmittelbar oder mittelbar) Neukunden an ***A*** vermittelt und hierfür Provisionen erhalten hat bzw. durch Anzahlungen an ***A*** Provisionsansprüche für Einkäufe von (zukünftigen) Neukunden erworben hat, sowie der ***A*** Austria AG, die laufend Einkaufsgutscheine verkauft hat, steht außer Zweifel und ist unstrittig. Auch an der Unternehmereigenschaft der ***A*** Europe AG kann - entgegen der Auffassung der belangten Behörde - kein Zweifel bestehen. Diese hat in den streitgegenständlichen Jahren die von den Partnerunternehmen gewährten Rabatte entgegengenommen, hiervon ihr Entgelt (Verwaltungskostenbeitrag) vereinnahmt und den Restbetrag als Vergütung an jene Mitglieder, die die Einkäufe getätigt haben und als Provision an jene Mitglieder, welche diese (einkaufenden) Mitglieder angeworben haben, ausgeschüttet. Hierbei handelt es sich unzweifelhaft um eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen und damit um eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG 1994. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung geht - nachdem eine Eintragung im Register der Mehrwertsteuer erfolgt ist - offenkundig von einer Unternehmereigenschaft der ***A*** Europe AG aus. Die belangte Behörde hat aus der früheren Bezeichnung als „Holding“

geschlossen, dass die ***A*** Europe AG nicht operativ tätig ist. Nach den o.a. Feststellungen trifft dies jedoch nicht zu.

In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen für ***A*** Kunden/Mitglieder (Präambel) ist vorgesehen, dass vertragliche Beziehungen des Kunden/Mitgliedes ausschließlich zur ***A*** Europe AG begründet werden und deren Tochtergesellschaften (wie insb. die in den AGB, Fassung April 2012, ausdrücklich genannte ***A*** Austria GmbH) lediglich als Erfüllungsgehilfen bzw. Vertreter fungieren. Durch den Erwerb der IDs ist der Beschwerdeführer daher Vertragspartner der ***A*** Europe AG geworden. Auch die vom Beschwerdeführer angeworbenen Neukunden wurden in Entsprechung dieser Bestimmung Vertragspartner der ***A*** Europe AG und hat diese auch das hierfür gebührende Entgelt (Provision) an den Beschwerdeführer bezahlt. Damit hat der Beschwerdeführer seine Vermittlungsleistung zivilrechtlich an die ***A*** Europe AG erbracht. Anhaltspunkte dafür, dass die im Abgabenrecht gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) zu einem abweichenden Ergebnis führen würde, liegen nicht vor. Soweit der Beschwerdeführer in Beziehung zur ***A*** Austria GmbH stand, betraf dies einerseits den Kauf von („echten“) Gutscheinen, also gerade nicht die unternehmerische Tätigkeit des Beschwerdeführers (Kundenvermittlung), und handelte die ***A*** Austria GmbH hierbei andererseits im Auftrag der ***A*** Europe AG auf Grundlage der AGB, also - wie dort vorgesehen - als deren Erfüllungsgehilfin bzw. Vertreterin. Die von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Entscheidung BFG 9.1.2015, RV/2100510/2013 (bestätigt durch VwGH 17.10.2017, Ra 2015/15/0011) ist auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, da der dortige Beschwerdeführer ausdrücklich angegeben hat, dass ausschließlich eine in Österreich ansässige Gesellschaft sein Vertragsansprechpartner war, und demgemäß festgestellt wurde, dass diese österreichische Gesellschaft die Empfängerin seiner Vermittlungsleistungen war.

Da sohin der Beschwerdeführer seine Vermittlungsleistungen an einen im Ausland ansässigen Empfänger ausgeführt hat, sind die damit erzielten Umsätze in Österreich nicht steuerbar. Die Umsatzsteuer der streitgegenständlichen Jahre 2010-2012 war daher unter Außerachtlassung der ***A***-Provisionen neu festzusetzen. Die Bemessungsgrundlagen für den 20-prozentigen Normalsteuersatz waren demnach ausgehend von den in den Beschwerdevorentscheidungen vom 22.11.2018 ausgewiesenen Beträgen für das Jahr 2010 um € 24.802,54 (sohin auf € 2.816,73), für das Jahr 2011 um € 62.716,52 und 9.083,33 (sohin auf € 856,65) und für das Jahr 2012 um € 109.020,00 und € 2.711,05 (sohin auf € 0,00) zu reduzieren, sodass sich folgende Berechnung ergibt:

Ust 2010	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	2.816,73 €	563,35 €

10 % ermäßigter Steuersatz	52.774,79	€	5.277,48	€
Summe Umsatzsteuer			5.840,83	€
Gesamtbetrag der Vorsteuern			-6.552,59	€
Festgesetzte Umsatzsteuer			-711,76	€

Ust 2011	Bemessungsgrundlage		Umsatzsteuer	
20 % Normalsteuersatz	856,65	€	171,33	€
10 % ermäßigter Steuersatz	5.670,26	€	567,03	€
Summe Umsatzsteuer			738,36	€
Gesamtbetrag der Vorsteuern			-1.905,57	€
Festgesetzte Umsatzsteuer			-1.167,21	€

Ust 2012	Bemessungsgrundlage		Umsatzsteuer	
20 % Normalsteuersatz	0,00	€	0,00	€
10 % ermäßigter Steuersatz	0,00	€	0,00	€
Summe Umsatzsteuer			0,00	€
Gesamtbetrag der Vorsteuern			-164,98	€
Festgesetzte Umsatzsteuer			-164,98	€

b. Einkommensteuer

Die belangte Behörde versagt zunächst den Verträgen, mit denen der Beschwerdeführer seine ***A*** IDs an die ***C*** Ltd verkauft hat, die steuerliche Anerkennung, weil sie die Kaufpreise als fremdunüblich niedrig betrachtet. Damit stützt stützte sich auf die sogenannte

„Angehörigenjudikatur“ des VwGH. Demnach ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob sie betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessengegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, was dazu führen kann, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (und deren tatsächliche Umsetzung) ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 29.5.1996, 92/13/0301; 22.12.2005, 2002/15/0169; 29.3.2006, 2001/14/0221; 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). Unter „Angehörigen“ sind hierbei nicht nur die in § 25 BAO genannten Personen zu verstehen, sondern kann ein der steuerlichen Anerkennung entgegenstehendes Naheverhältnis auch in gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen bestehen, etwa zwischen einer GmbH und einem (beherrschenden) Gesellschafter (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039). Der Beschwerdeführer war zu 60 % (zu 59,99 % mittelbar über die ***D*** Ltd und zu 0,01 % unmittelbar) an der ***C*** Ltd beteiligt und ist damit als (mittelbarer) Mehrheitsgesellschafter deren „Angehöriger“, sodass die Kaufverträge an den Maßstäben der Angehörigenjudikatur zu messen sind. Im vorliegenden Fall betragen die vereinbarten Kaufpreise lediglich einen kleinen Bruchteil des tatsächlichen Wertes der IDs, sodass die Verträge keinesfalls als fremdüblich betrachtet werden können (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, wo bereits ein Entgelt, das 70 % bzw. 77 % des von einem Fremden erzielbaren Betrages entsprach, als nicht mehr fremdüblich qualifiziert wurde). Dass die IDs wie in den Bestimmungen von ***A*** vorgesehen verkauft wurden, steht dem nicht entgegen. Es wurde lediglich ein von ***A*** erstelltes Vertragsformblatt verwendet, in dem der Kaufpreis, also jenes Merkmal, das im vorliegenden Fall als fremdunüblich zu qualifizieren ist, gerade nicht vorgegeben wird. Die Kaufverträge sind daher steuerlich nicht anzuerkennen, was zum einen zur Folge hat, dass die Betriebseinnahmen und Umsätze um den Kaufpreis zu kürzen sind (dies wurde von der belangten Behörde entsprechend berücksichtigt, indem von den erklärten Erträgen 2012 i.H.v. € 11.583,26 der in der Einnahmen/Ausgabenrechnung 2012 mit € 8.600,00 angegebene Erlös aus den ID-Verkäufen abgezogen und der Differenzbetrag von € 3.253,26 auch der USt zugrundegelegt wurde) und zum anderen, dass die aus den IDs erfließenden Provisionseinnahmen ungeachtet des Verkaufes weiterhin dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026: In dieser Entscheidung wurde eine „Managementvereinbarung“ zwischen zwei „verwandten“ Gesellschaften unter Berufung auf die Angehörigenjudikatur nicht anerkannt, was zur Folge hatte, dass die für die Managementleistungen bezahlten Vergütungen den diese Leistungen tatsächlich erbringenden natürlichen Personen zuzurechnen und demgemäß dem Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen waren). Eine weitere Folge der steuerlichen

Nichtanerkennung der Verkäufe besteht darin, dass die 15-tel Abschreibung hinsichtlich der Anzahlungen („Gutscheine“) fortzuführen ist. Mit diesen Anzahlungen hat der Beschwerdeführer Marktanteile bzw. einen Kundenstock in Ländern, in denen das System ***A*** eingeführt bzw. aufgebaut wird, erworben. Diese Marktanteile stellen einen Teil des Firmenwertes dar und sind daher gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abzusetzen (insoweit unstrittig; vgl. auch Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 15. Aufl. [2022], Rz 47f zu § 8, mwN). Da die Marktanteile (und die daraus resultierenden Provisionen aufgrund von Einkäufen zukünftiger Kunden/Mitglieder) an die IDs gebunden sind und die Veräußerung der IDs steuerlich nicht anzuerkennen ist, kann ein Abgang in der vollen Höhe des Restwertes im Jahr 2011 nicht berücksichtigt werden, sondern ist dieser Firmenwert weiterhin dem Beschwerdeführer zuzurechnen und lediglich mit einem fünfzehntel pro Jahr abzusetzen.

Weiters rechnet die belangte Behörde die bei der ***C*** Ltd eingegangenen ***A***-Zahlungen dem Beschwerdeführer zu, weil sie diese Gesellschaft als bloß „zwischengeschaltet“ betrachtet. Nach ständiger Rechtsprechung ist als Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige anzusehen, der die Möglichkeit besitzt, sich ihm bietende Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Die Existenz einer Gesellschaft kann hierbei grundsätzlich nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann allerdings sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder keine zwischengeschaltete sinnvolle Funktion erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dies etwa dann der Fall, wenn eine Gesellschaft lediglich als Vertragspartner bzw. als Zahlstelle in Erscheinung tritt, ansonsten jedoch keinerlei Aktivitäten setzt und die entsprechenden Leistungen von jemand anderem im eigenen Namen erbracht werden (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005; 15.12.2010, 2008/13/0012; 24.9.2014, 2011/13/0092; 29.1.2015, 2013/15/0166). Im vorliegenden Fall fungierte die ***C*** Ltd lediglich formal als Inhaberin der ***A***-IDs und nahm die Zahlungen von ***A*** entgegen, entfaltete aber sonst keinerlei operative Tätigkeit. Tatsächlich hat weiterhin der Beschwerdeführer im eigenen Namen ***A***-Mitglieder geworben und am weltweiten Aufbau des ***A***-Systems mitgewirkt. Im Namen der ***C*** Ltd konnte er hierbei auch gar nicht auftreten, da er weder eine Organfunktion in der ***C*** Ltd innehatte, noch deren Dienstnehmer war und sohin nicht mit Wirkung für diese Gesellschaft Erklärungen abgegeben oder Handlungen setzen konnte. Bei den (formal) auf einem Konto der ***C*** Ltd eingegangenen Zahlungen von ***A*** handelt es sich daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um Einkünfte des Beschwerdeführers für die Vermittlung von ***A***-Kunden/Mitgliedern sowie für die Tätigkeit beim weltweiten Aufbau des

A-Systems. Der Beschwerde gegen die ESt-Bescheide konnte daher nur insofern stattgegeben werden, als - wie bereits im Rahmen der Beschwerdevereinscheidungen - hinsichtlich der Provisionen Nettobeträge zugrundegelegt werden. Die festgesetzten ESt-Beträge sowie die Bemessungsgrundlagen und die Berechnungen entsprechen daher betraglich den Beschwerdevereinscheidungen einschließlich der gesonderten Begründung und dem Beiblatt zur Begründung (Berechnung).

c. Anspruchszinsen

Gem. § 264 Abs. 4 lit. e BAO ist § 260 Abs. 1 BAO für Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Unzulässige Vorlageanträge sind daher mit Beschluss zurückzuweisen. Unzulässig ist ein Vorlageantrag u.a. dann, wenn keine Beschwerdevereinscheidung zugestellt wurde (BFG 3.8.2016, RV/7103611/2016; 25.4.2019, RV/7101021/2016). Dies ist hier der Fall. Die belangte Behörde hat über die drei Bescheide vom 23.5.2014 betreffend Anspruchszinsen 2010-2012 nicht mit Beschwerdevereinscheidung abgesprochen, sondern anlässlich der abändernden Beschwerdevereinscheidungen über die Stammapgaben (ESt 2010-2012) neue Anspruchszinsen-Bescheide erlassen. In Ermangelung einer Beschwerdevereinscheidung war daher der Vorlageantrag in Bezug auf die Anspruchszinsen-Bescheide 2010-2012 zurückzuweisen. Anzumerken ist, dass der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vom 19.7.2023 die Beschwerde gegen die Anspruchszinsen-Bescheide zurückgezogen hat und die belangte Behörde die Beschwerde insoweit mittlerweile mit Beschwerdevereinscheidung vom 20.7.2023 als gegenstandslos erklärt hat.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die in der gegenständlichen Beschwerdesache entscheidenden Rechtsfragen ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz bzw. sind durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, geklärt. Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung war daher nicht zu lösen. Strittig waren vielmehr Sachverhaltsfragen (wer war Empfänger der vom Beschwerdeführer erbrachten Vermittlungsleistungen?; erfolgte der Verkauf der ***A***-IDs zu einem fremdüblichen Preis?; hat die ***C*** Ltd eine operative Tätigkeit entfaltet, welche die Zurechnung der eingegangenen Zahlungen als Einkünfte rechtfertigt?). Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 10. November 2023