

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache der BF Gesellschaft mit beschränkter Haftung, X gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 25. September 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005, vom 18. September 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005, sowie vom 19. März 2010 betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2009 zu Recht erkannt:

1.) Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2.) Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 werden abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A.) Umsatzsteuer – Leistungsinhalt

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) wurden mehrere Außenprüfungen („USO“-Prüfung 11/2004-11/2005 und 1/2006-3/2006, „USO“-Prüfung 4/2006-11/2006 und Außenprüfung 2004- 2005 sowie Nachschau 1/2006-7/2007) abgeführt. Dem vorliegenden Erkenntnis liegt folgender unstrittiger, Berichten über diese Außenprüfungen (insbesondere dem über die letztgenannte) entnehmbarer Sachverhalt zu Grunde:

„ Mit Notariatsakt vom 22.11.2004 wurde die Bf. als Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichtet. Gegenstand des Unternehmens ist die Annahme und Vermittlung von Wetten aller Art. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich in Xx . Unter der genannten Geschäftsanschrift wird ein Wettstudio mit Bewilligung zum gewerbsmäßigen Abschluss von Wetten lt. Bescheid des Landes Y vom 27. Jänner 2005, (Zahl: 1) betrieben. Ab Jänner 2007 wurde das Wettbüro nach Xy verlegt, wobei das bisher in der Xxx geführte Wettstudio aufgegeben wurde.

Der eigentliche Umsatz des Unternehmens wird jedoch in Deutschland über Vermittlung von dort ansässigen ‚Betreibern‘ erzielt. Die Bf. schließt mit deutschen Unternehmern (den sog. ‚Betreibern‘) Verträge über die Vermittlung von Sportwetten ab. Die Betreiber haben ihren Firmensitz ausschließlich im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und sind als Unternehmer in verschiedenen Sparten tätig.

Gemäß dem Geschäftsbesorgungsvertrag schafft der Betreiber in seinen Räumlichkeiten den Kunden die Möglichkeit, ‚online‘ Zugang zum Wettangebot der Bf. in Österreich zu erhalten. Der jeweilige deutsche Betreiber leitet somit die angenommene Sportwette elektronisch an den österreichischen Buchmacher (d. i. die Bf.) weiter. Dafür wird dem Betreiber eine Vermittlungsprovision in unterschiedlicher Höhe, vom getätigten Sportwettenumsatz, zuerkannt. Auf jedem einzelnen Wettschein ist vermerkt, dass die Wette nicht vom Betreiber gehalten wird, sondern vielmehr auf Rechnung und im Namen der Bf. abgeschlossen wurde. Die Annahme der Sportwetten in den Räumlichkeiten der Betreiber erfolgt durch eigene Terminals (Ausdruck von Wettscheinen) die den Betreibern von der Bf. zur Verfügung gestellt werden.

Monatlich werden von der Bf. Ausgangsrechnungen an die Betreiber gestellt, die den erzielten Sportwettenumsatz abzüglich der Gewinnauszahlungen, der Vermittlungsprovision und einer eventuellen Gewinnbeteiligung, beinhalten. Der in Rechnung gestellte Betrag wird vom Betreiber auf das Bankkonto der Bf. überwiesen.“

Diesen Sachverhalt würdigte der Prüfer umsatzsteuerrechtlich jeweils wie folgt:

„1. Leistung der Bf. an den jeweiligen Spieler (=Sportwettenumsatz):

Der Sportwettenumsatz fällt unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 (**Anm.:** .d.h. die Bf. führt ihre –sonstige - Leistung an dem Ort aus, von dem aus sie ihr Unternehmen betreibt). **Somit liegt der Ort der sonstigen Leistung in Österreich.**

Die Leistung ist gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. d. sublit. aa UStG 1994 steuerfrei. ...

2. Leistungen der jeweiligen Betreiber an die Bf.:

Der Betreiber erbringt eine eindeutige Vermittlungsleistung an die Bf. Die Vermittlungsleistung wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3a Abs. 4 UStG 1994). **Der Ort der Vermittlungsleistung liegt daher ebenfalls in Österreich**, die Bf. verwendet gegenüber den Betreibern keine von einem anderen Mitgliedstaat als Österreich erteilte UID-Nummer.

*Mangels Befreiungsbestimmung ist die Vermittlungsleistung in Österreich steuerpflichtig. Die ‚Reverse-Charge‘ Regelung des § 19 Abs. 1 zweiter Satz des UStG 1994 kommt zur Anwendung, es erfolgt somit der Übergang der Steuerschuld auf den österreichischen Unternehmer, nämlich **die Bf.**, die **jedoch wegen des Zusammenhanges mit einer unecht steuerbefreiten Leistung (siehe Punkt eins) kein Recht auf einen Vorsteuerabzug hat.***

*Die Betriebsprüfung unterwirft daher die im Prüfungszeitraum verbuchten Provisionsaufwendungen an die deutschen Betreiber (Anm.: **das Entgelt für die von den deutschen Betreibern an die Bf. ausgeführten Leistungen**) gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 mit 20% der Umsatzsteuer. Ein Vorsteuerabzug betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 steht dem Unternehmen aufgrund der genannten Ausführungen jedoch nicht zu.“*

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge der Ansicht des Prüfers folgende Bescheide, und zwar

A.) über die Festsetzung von Umsatzsteuer

- 1.) am 29. Juni 2006 für die Monate 5-12/2005 und für die Monate 01-03/2006,
- 2.) am 24. April 2007 für die Monate 04-11/2006 und für den Monat 02/2007, sowie
- 3.) am 18. September 2007 für die Monate 03-07/2007, sowie

B.) betreffend Umsatzsteuer

- 1.) am 25. September 2007 für das Jahr 2005
- 2.) am 19. März 2010 für die Jahre 2006 bis 2009

Die Bf. erhob gegen alle erwähnten Bescheide Berufung (nunmehr Beschwerde), wobei die gegen die Festsetzungsbescheide eingebrachten Berufungen gemäß § 253 BAO (idF BGBl. I 2013/14) auch als gegen die entsprechenden, den Berufungsbegehren nicht Rechnung tragenden Jahresbescheide eingebracht gelten (siehe VwGH 04.06.2008, 2004/13/0124).

In den Beschwerden wird – unter Bezugnahme auf ein beigebrachtes Gutachten von Univ. Prof. Dr. Taucher vom 04.07. 2006 - beanstandet, dass es sich entgegen der Meinung des Finanzamtes bei den von den deutschen Betreibern erbrachten Leistungen in der Hauptsache **nicht** um **Vermittlungsleistungen** handle. Die Leistungen der Betreiber bestehe vielmehr darin, ihren Kunden (z. B. Tabak – Trafiken, Handelsgeschäften etc.) bzw. Gästen (z. B. Gasthäusern) **auch** die Möglichkeit zu verschaffen, mit der Bf. Wettgeschäfte abzuschließen.

Diese Möglichkeit stehe vom Ziel der Leistungsbeziehungen zwischen der Bf. und den Betreibern im Vordergrund und bilde somit die Hauptleistung. Die Vermittlungsleistung stelle demgegenüber nur die Nebenleistung zu dieser Hauptleistungen dar.

Diese sonstige (Haupt-)Leistung würde am **Ort der deutschen Betreiber** (§3a Abs. 12 UStG = Art. 9 Abs. 1 der MWSt.-RL) ausgeführt, und unterliege nicht dem Reverse-Charge-Systems (§19 Abs. 1 UStG) des österreichischen Umsatzsteuerrechtes.

In den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide wurde daher begehrt, von der Festsetzung von Steuerschulden gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 Abstand zu nehmen.

Dieser Meinung trat das Finanzamt (insbesondere im Vorlagebericht an den UFS betreffend die Berufung über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate 5-12/2005 und für die Monate 01-03/2006) ausdrücklich entgegen. Besonders wesentlich sei die **Vermittlung** von Sportwetten. Der Leistungsort liege daher sehr wohl gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 in Österreich und es komme zum Übergang der Steuerschuld auf die Bf.

Univ. Prof. Dr. Taucher kommt in seinem Gutachten, auf das sich das Beschwerdebegehren stützt, vorweg ebenso wie das Finanzamt zu dem Schluss, dass die (eingangs dargestellten) Sportwettenumsätze der Bf. in Österreich ausgeführt worden und gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit d UStG 1994 (unecht) befreit sind.

Die von den in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Betreibern stuft der Gutachter jedoch nicht als Vermittlungsleistungen ein. Das Gutachten führt in diesem Zusammenhang vielmehr Folgendes (gestützt auf repräsentative Beispielsrechnungen) aus:

„1. Die dt. Betreiber erbringen sachverhältnismäßig, eine Vielzahl von Leistungen (= Vorleistungen, Inputleistungen für die Bf): So werden etwa Werbeleistungen erbracht, was schon aus der Vergütung in Form eines Werbekostenzuschusses (WKZ) zum Ausdruck kommt, sicherlich gelegentlich auch (mündliche) Vermittlungsleistungen, in der Hauptsache aber die Verschaffung der logistischen und räumlichen Möglichkeit, idR den Kunden der dt. Betreiber (Tabaktrafik, Gasthäuser, Handelsgeschäfte etc) auch das Online-Wettangebot der Bf. zugänglich zu machen und schließlich mit ihr Wetten abschließen zu können (demgegenüber geht der Außenprüfungsbericht vom 23.6.2006, FA Klagenfurt, nur von einem "Leistungstyp", einer Vermittlungsleistung, aus).

a) Auch wenn (zivilrechtlich) das Rechtsverhältnis zwischen den dt. Betreibern und der Bf. als Geschäftsbesorgungsvertrag (von den Parteien) bezeichnet wird, liegt diesbezüglich eine Besorgungsleistung iSd § 3a Abs 4 öUStG bzw Art 6 Abs 4 der 6. MWSt-RL nicht vor.

Ein Besorgen im Verständnis des Umsatzsteuerrechtes ist nämlich nur dann anzunehmen, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen durch einen Dritten einbringen lässt (sog Leistungseinkauf) oder wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen an Dritte erbringt (sog Leistungsverkauf) – vgl. dazu Rz 500 der UStR2000 idF AÖF 2205/191. Die UStR2000 folgen somit Art 6 Abs 4 der 6. EG-RL, wonach StPfl, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt werden, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten. Da für die dt. Spieler (zB Wettenden) erkennbar ist (über Videowalls bzw. auf dem Wettschein aufgedruckt), dass die Wetten im Namen und auf Rechnung von der Bf. abgeschlossen

werden, kann demnach in der Leistung der dt. Betreiber keine Besorgungsleistung iSd Art 6 Abs 4 der 6. MWSt-RL (§ 3a Abs 4 öUStG) erblickt werden.

b) Vermittlungsleistungen liegen iSd Art 6 der 6. MWSt-RL vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0070). Dies muss auch im Außenverhältnis zum Ausdruck kommen. Bloße(s) Adressenbeschaffung, Führen von Kontaktgesprächen bzw. Verschaffung der logistischen und räumlichen Möglichkeit zum Geschäftsabschluss fällt demgegenüber nicht unter die Vermittlung. Demnach wird von einer Vermittlungstätigkeit nur dann gesprochen werden können, wenn der Vertreter auf **Grund seiner Tätigkeit erreicht**, dass der Kunde etwa einen Antrag auf Abschluss eines Versicherungsvertrages unterzeichnet und der Vertreter diesen Antrag weiterleitet (vgl. Rz 882 UStR 2000 idF AÖF 2205/191).

Bedenkt man nun, dass "sonstige Leistungen" iSd UStG 1994 den (drei) Erscheinungsformen (Grundformen) "positives Tun", "Dulden einer Handlung oder eines Zustandes" und "Unterlassen" auftreten können, so wird eine Leistung in Form der (Vermittlungstätigkeit wohl in die Kategorie des "positiven Tun" eingeordnet werden müssen.

Im Gutachtensfall ist demgegenüber - sachverhaltsmäßig - in der Hauptsache von einer Duldungsleistung (eines Zustandes) auszugehen: Die (sonstigen) Leistungen der dt. Betreiber bestehen nämlich in erster Linie darin, idR - auch - ihren Kunden bzw. Gästen (Tabaktrafik, Gasthaus, Handelsgeschäft etc.) auch einen Zugang zum Spiel bzw. zur Wette mit der BF GmbH zu ermöglichen um damit mit ihr Wettabschlüsse zu tätigen.

c) Wenn nun - wie im Gutachtensfall - die dt. Betreiber eine Vielzahl von Leistungen der Bf. gegenüber erbringen (Werbeleistungen, Vermittlungsleistungen, die Verschaffung der Möglichkeit zu spielen, zu wetten etc.), so sind nach der Judikatur des EuGH (27.10.2005, Rs C-41104) bei einem solchen Leistungsbündel die charakteristischen Merkmale der fraglichen Leistungsbeziehung zu ermitteln, um festzustellen, ob die dt. Betreiber gegenüber der Bf. etwa mehrere selbstständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringen. Ob nur eine **Leistungseinheit** oder mehrere selbstständige Leistungen anzunehmen sind, ist nach dem EuGH-Urt 27.10.2005, Rs C-41105 aus der Sicht des Leistungsempfängers, des Verbrauchers zu beurteilen und nicht, wie der VwGH im Erk vom 28.7.1990, 89115/0128 (noch) vor dem EU-Beitritt Österreichs (noch) angenommen hat, von der Leistungsseite her (somit aus der Sicht des Leistungserbringers). Nicht entscheidend sind dabei die Entgeltsbemessung und die Abrechnung. Ist die Leistung als einheitlich zu beurteilen, kann demnach auch eine getrennte Bemessung des Entgeltes und eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen. Ist Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich - einheitlich - nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamtleistung (vgl. Kolacny / Caganek, UStG 3 [2005] 103f).

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung müssen (für sich betrachtet selbständige bürgerlich-rechtliche Vorgänge) somit umsatzsteuerrechtlich einheitlich behandelt werden. Die Annahme einheitlicher Leistung ist dann geboten, wenn mehrere (an und für sich) untereinander gleichwertige Leistungen zur Erreichung eines wirtschaftlichen Ziels Unterschiedliches beitragen. Die für die Zielerreichung dominierende Leistung, die Hauptleistung, prägt dann das Leistungsbündel.

Im Gutachtensfall sind deshalb - umsatzsteuerlich die Werbeleistungen, Vermittlungsleistungen etc. hintanzustellen, weil **die Einräumung der logistischen und räumlichen Möglichkeit**, dass die Bf. über die dt. Betreiber Wetten anbieten und mit dt. Verbrauchern - in concreto **idR (auch) mit den Kunden (Tabaktrafik, Handelsgeschäfte etc.) und Gästen (Gasthäuser) der dt. Betreiber** – Wetten abschließen kann, **vom Ziel der Leistungsbeziehungen** zwischen der Bf. und den dt. Betreibern **unzweifelhaft im Vordergrund steht**, somit die Hauptleistung bildet.

2. Da diese Art der sonstigen Leistung der dt. Betreiber in den Abs. 6 - 11 des § 3a UStG tatbestandsmäßig nicht verankert ist, werden diese Leistungen nach § 3a Abs. 12 öUStG am Ort des Unternehmers, der dt. Betreiber ausgeführt. Diese österr. Sichtweise entspricht auch der gemeinschaftsrechtlichen Auffassung (vgl zuletzt EuGH 9.3.2006, Rs C-114/05 betreffend Abgrenzung des Abs. 1 vom Abs. 2 des Art 9 der 6. MWSt-RL).

Da der Ort der Leistungserbringung somit nicht im Inland liegt, kann auch keine österr. Umsatzsteuerschuld der dt. Betreiber entstehen, auch das Reverse-charge-System (§ 19 Abs. 1 öUStG) kann nicht zum Tragen kommen, setzt dieses doch für einen Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gedanklich voraus, dass der ausländische Unternehmer im Inland seine Leistungen ausführt, der Leistungsort der dt. Betreiber somit im Inland liegt. Dies ist aber im Gutachtensfall nicht gegeben.

3. Bei dieser Rechtsbetrachtung ist es demnach unerfindlich, dass der Außenprüfer eines österr. FA im Gutachtensfall die Provision iHv € 528,69 bzw € 866,75 (Rechnung vom 1.9.2005, Nr 935, Robu Shop) mit Umsatzsteuer belasten will, sind doch dafür keine tatbestandsmäßigen Voraussetzungen gegeben (vgl Außenprüfungsbericht 23.6.2006 vom FA Klagenfurt).

IV. Resümee

1. Bei den Leistungen der Bf. handelt es sich um auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen iSd § 3a Abs. 10 Z 15 UStG, die in Stadt1 ausgeführt werden (§ 3a Abs 12) und die gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit d umsatzsteuerbefreit sind (= € 6.608,63).

2. Die Leistungen der dt. Betreiber (etwa Robu Shop) gegenüber der Bf. bestehen in der Hauptsache darin, auch ihren Kunden (zB Tabaktrafik, Handelsgeschäft etc.) bzw. Gästen (zB Gasthaus) die Möglichkeit zu verschaffen, mit der Bf. Handelsgeschäft etc. abzuschließen. Diese sonstige Leistungen (Vorleistungen der Bf.) werden am Ort der dt. Betreiber (§ 3a Abs 12 öUStG = Art 9 Abs 1 der 6. MWSt-RL) ausgeführt, weshalb diese Leistungen auch nicht unter dem Aspekt des Reverse Charge-System (§ 19 Abs. 1 UStG) der österr. Umsatzsteuer unterliegen können. Die in der Rechnung 935 vom 1.9.2005

(Robu Shop) angewiesene Provision iHv € 528,69 bzw. € 866,75 kann deshalb (bei der Bf.) keine Umsatzsteuerbelastung nach sich ziehen.“

Ein (repräsentatives) Muster eines zwischen der Bf. und Betreibern abgeschlossenen „Geschäftsbesorgungsvertrages“ (einliegend im Arbeitsbogen über die abgeführte USO Prüfung 11/2004 – 11/2005) hat folgenden Inhalt:

„Geschäftsbesorgungsvertrag

zwischen

Bf.

- im nachfolgenden "Buchmacher" genannt -

und

D.

- im nachfolgenden "Betreiber" genannt -

Vorbemerkung

Der Buchmacher ist aufgrund der, von der Landesregierung Y erteilten Konzession vom Januar 2005 berechtigt, Sportwetten aller Art zu veranstalten anzunehmen und zu vermitteln. Der Betreiber schafft in seinen Räumlichkeiten seinen Kunden die Möglichkeit, online Zugang zu dem Wettangebot des Buchmachers zu erhalten. Dafür erhält der Betreiber eine

Aufwandsentschädigung in vereinbarter Höhe.

§ 1 Vertragsgegenstand

1.1 Der Betreiber bietet Kunden die Möglichkeit, Sportwetten mit dem Buchmacher nach den Wettbestimmungen des Buchmachers zu tätigen.

1.2 Der Wettvertrag kommt ausschließlich zwischen Buchmacher und Kunden zustande. Der Betreiber bleibt von dem Vertragsverhältnis zwischen Kunden und Buchmacher unberührt.

§ 2 Pflichten des Betreiber

2.1 Der Betreiber gewährleistet geeignete Räumlichkeiten und personelle Voraussetzungen für seine Geschäftsbesorgung.

2.2 Der Betreiber hängt die Wettbedingungen und Kopien der Konzession des Buchmachers gut sichtbar in seinen Räumlichkeiten auf und verpflichtet sich, seine Kunden auf diese Bedingungen hinzuweisen.

2.3 Der Betreiber nimmt Sportwetten ausschließlich nach den jeweils geltenden Wettbestimmungen des Buchmachers und zu den von diesem angebotenen Auszahlungsquoten an.

2.4 Der Betreiber verpflichtet sich, ausschließlich für den Buchmacher Wetten zu vermitteln und keine Wetten selbst, oder für andere zu halten oder zu vermitteln.

2.5 Der Betreiber leitet alle Daten zu dem Wettgeschäft sofort an den Buchmacher weiter.

2.6 Der Betreiber übt seine Tätigkeit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns aus und verpflichtet sich, die Interessen des Buchmachers zu wahren. Der Betreiber verpflichtet sich, seine Steuern und Sozialabgaben ordnungsgemäß zu erklären und abzuführen.

2.7 Der Betreiber verpflichtet sich, die ihm übermittelten Rechnungen unverzüglich auf das Konto Nr. 2 bei der Bank zu überweisen, dass die Gutschrift bis spätestens zum 10. eines jeden Monats erfolgt ist.

§ 3 Rechte und Pflichten des Buchmachers

3.1 Der Buchmacher sichert dem Betreiber das Vorliegen sämtlicher staatlicher Konzessionen zu, die für den weltweiten Abschluss von Wettverträgen am Firmensitz des Buchmachers erforderlich sind.

3.2 Der Buchmacher hat das Recht, ohne Angabe von Gründen eine Wette abzulehnen.

3.3 Der Buchmacher verpflichtet sich, die anfallenden Wettgewinne selbst zu berechnen und diese Daten dem Betreiber zum Zwecke der Auszahlung zur Verfügung zu stellen.

3.4 Der Buchmacher verpflichtet sich, dem Betreiber Abrechnungsunterlagen zur Verfügung zu stellen.

3.5 Der Buchmacher nimmt nur Wetten an, die vor Beginn des Sportereignisses ihm elektronisch übermittelt wurden.

§ 4 Entgelte und Abwicklung des Zahlungsverkehrs

4.1 Der Buchmacher zahlt an den Betreiber für dessen Vermittlungstätigkeit eine Verkaufsprovision in Höhe von ... des Rohertrages. Rohertrag ist der vom Buchmacher aufgrund der Tätigkeit des Betreibers erzielte Umsatz abzüglich der ausgezahlten Gewinne. Nach Europäischem Recht sind Provisionen aus Sportwetten mehrwertsteuerfrei.

4.2 Provisionszahlungen erfolgen einmal monatlich, unverzüglich nach Abrechnung aller Programmtage des Vormonats.

4.3 Der Buchmacher erstellt - selbst oder durch Dritte - zum Monatsende eine Abrechnung für den vergangenen Monat, wobei er die Aufwandspauschale und Provisionszahlungen in Abzug bringt. Der verbleibende Restbetrag ist vom Betreiber innerhalb von drei Werktagen auf das Konto Nr. 2 bei der Bank zu überweisen oder wird vom Konto des Betreibers abgebucht. Sollte der zu überweisende Betrag nicht bis zum 10. des Monats auf dem Konto des Buchmachers gutgeschrieben sein, behält dieser sich vor, die Zahlung der Zusatzprovision auszusetzen, sowie die Onlineverbindung zum Wettsystem zu unterbrechen mit der Folge, dass keine weiteren Wetten vermittelt werden können.

4.4 Mit den genannten Entgelten ist die gesamte Tätigkeit des Betreibers auch hinsichtlich Personalkosten, Mieten etc. für den Buchmacher abgegolten.

4.5 Zwischenabrechnungen sind im gegenseitigen Einvernehmen möglich und bleiben hiervon unberührt.

§ 5 Vertragsdauer

5.1 Der Vertrag beginnt mit der Unterzeichnung und endet, ohne dass es einer Kündigung bedarf, mit Ablauf einer Vertragsdauer von drei Jahren. Das Recht zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund bleibt unberührt.

5.2 Die Parteien werden spätestens zu Beginn des letzten Vertragshalbjahres Verhandlungen über die Fortsetzung des Vertrages aufnehmen.

5.3 Der Vertrag endet zu dem Zeitpunkt, zu dem einer der beiden Vertragsparteien ihren Betrieb durch Wegfall einer behördlichen Genehmigung oder aus anderen Gründen einstellen muss. Ist die Einstellung nur vorübergehend, ruht der Vertrag. Wechselseitige Ersatzansprüche sind in diesen Fällen ausgeschlossen.

5.4 Wesentliche Verletzungen dieses Vertrages, die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder deren Ablehnung mangels Masse sowie technische und rechtliche Unmöglichkeit der Durchführung des Vertrages berechtigen beide Parteien zur fristlosen außerordentlichen Kündigung.

§ 6 Haftung

6.1 Der Betreiber haftet für Schäden, die durch vorsätzliche Handlungen im Arbeitsbereich der Verkaufsstelle gegenüber dem Wettnehmer verursacht werden.

6.2 Zur Anerkennung oder Abwehr von Forderungen, die sich aus, durch Fahrlässigkeit des Betreibers verursachten Personen- oder Sachschäden ergeben, empfiehlt der Buchmacher den Abschluss einer geeigneten Haftpflichtversicherung,

6.3 Der Betreiber haftet für die Sicherung des Bargeldbestandes. Eine Haftung des Buchmachers für Verlust, Diebstahl oder Abhandenkommen gegenüber dem Betreiber ist ausgeschlossen. Der Betreiber hat alle erforderlichen Sicherheitsmaßnahmen hierfür einzurichten. Der Buchmacher empfiehlt die Eröffnung eines separaten Abrechnungskontos, auf das die Wetteinnahmen möglichst täglich eingezahlt werden sollten.

§ 7 Sonstige Vereinbarungen

7.1 Beide Parteien verpflichten sich, gegenüber Dritten über alle geschäftlichen Angelegenheiten, die ihnen im Rahmen ihrer Geschäftsabwicklung zur Kenntnis gelangen, während der Laufzeit und nach Beendigung des Vertragsverhältnisses Stillschweigen zu bewahren.

§ 8 Schlussbestimmungen

8.1 Nebenabsprachen zu diesem Vertrag wurden nicht geschlossen. Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform.

8.2 Die Gültigkeit dieses Vertrages wird durch die etwaige Ungültigkeit einzelner Bestimmungen in seiner Gesamtheit nicht berührt. Ungültige Bestimmungen werden durch solche ersetzt, die ihrem Inhalt nach dem Sinn der Vereinbarung am nächsten kommen.

8.3 Gerichtsstand bei Vertragsstreitigkeiten ist der Firmensitz des Buchmachers

Stadt1, den

Bf.

Stadt2, den.....

Betreiber“

Eine Abrechnung liegt ebenfalls im Arbeitsbogen auf und hat folgenden Inhalt:

„Bf.

Einkaufskiosk

Herrn A. B.

X. – Straße

D-L

Abrechnungszeitraum	Beschreibung		Summe
01.10.-31.10.05	Umsatz		42.020,86
01.10.-31.10.05	Auszahlungen		-46.014,10
01.10.-31.10.05	Saldo		-3.993,24
	Einlage		5.000,75
	Zwischenssumme 1		1.006,75
	Provision (8%)	3.361,72	
	Gewinnbe- teiligung (10%)	0,00	
	WKZ	-	
	Zwischensumme 2	3.361,67	3.354,91
		Total	-2.354,91“

Die Bf. selbst (Vorhaltsbeantwortung vom 03.05.2006) schildert einen durchschnittlichen Geschäftsvorfall wie folgt:

Die Bf. hat Verträge mit sog. „Betreibern“ abgeschlossen bzw. wird solche abschließen. Diese "Betreiber" haben ihren Firmensitz ausschließlich im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und unterhalten dort Tabak-Geschäfte, Handelsgeschäfte, Gaststätten etc.

In diesen Geschäftsräumlichkeiten können die Spieler ihre Sportwetten abgeben. Die Betreiber verfügen über keine eigene Konzession zur Durchführung von Sportwetten. Auf jedem einzelnen **Wettschein** ist vermerkt, dass die Wette nicht vom Betreiber gehalten wird, sondern vielmehr **auf Rechnung und im Namen der Bf.** in Österreich.

Gemäß dem zwischen der Bf. in Österreich und den deutschen "Betreibern" abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag schafft der Betreiber in seinen Räumlichkeiten seinen Kunden die Möglichkeit, online Zugang zu dem Wettangebot der Bf. in Österreich zu erhalten. Dafür wird dem "Betreiber" eine Aufwandsentschädigung in vereinbarter Höhe zuerkannt.

Die Annahme der Sportwetten in den Räumlichkeiten des "Betreibers" erfolgt durch eigene Terminals, die den Betreibern zur Verfügung gestellt werden. Diese Terminals werden von einer weiteren Firma, der G mit Sitz in Deutschland aufgestellt und gewartet. Neben dieser Tätigkeit erbringt die Firma G noch eine Reihe weiterer Dienstleistungen (zB Unterstützung bei der Abwicklung des internen Geschäftsbetriebes des Betreibers) für die "Betreiber".

Wenn somit jemand in Deutschland eine Sportwette abgeben möchte, kann er sich zu diesem Zwecke in die Geschäftsräumlichkeiten des "Betreibers" begeben. Der Spieler teilt dem Betreiber bzw. dem Dienstnehmer des Betreibers die mögliche Wette mit. Die Eingabe der Wette erfolgt über den o. a. Terminal und mit diesem wird der Wettschein ausgedruckt. Nachdem auf den Wettschein aufgedruckt wird, dass die Wette nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung des "Betreibers" gehalten wird, ist auch für den Spieler erkennbar, dass diese Wette an einen Buchmacher in Österreich weitergeleitet bzw. in dessen Namen und dessen Rechnung getätigt wird.

Sofern der Spieler den richtigen Ausgang der Wette erraten hat, zahlt der deutsche "Betreiber" den Wettgewinn aus.

Die Bf. hat aufgrund der technischen Ausstattung die Möglichkeit, mit jedem "Betreiber" eine Abrechnung auch dahingehend durchzuführen, welche Geldbeträge von der Bf. an die Betreiber zu überweisen sind, sofern höhere Wettauszahlungen durchzuführen sind, als Wetteinnahmen getätigt werden konnten.

Für seine Tätigkeiten bzw. Dienstleistungen erhält der "Betreiber" eine Provision, die von den getätigten Wettumsätzen abhängig ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A.) Leistungsinhalt

Strittig ist – wegen der sich deshalb ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen – im vorliegenden Fall, welche Art von Leistungen die als „Betreiber“ bezeichneten, in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Unternehmer ausführen.

Während das Finanzamt davon ausgeht, dass die Leistungen als Vermittlungsleistungen einzustufen sind, bestehen diese nach Meinung der Bf in der Hauptsache darin, **auch** den Kunden der Betreiber (z. B. Tabak – Trafik, Handelsgeschäfte etc.) bzw. Gästen (z. B. Gasthaus) die Möglichkeit zu verschaffen, mit der Bf. Wettgeschäfte abzuschließen. Vom Ziel der Leistungsbeziehungen zwischen der Bf. und den deutschen Betreibern stehe die angesprochene Möglichkeit im Vordergrund und bilde somit die Hauptleistung, womit die Vermittlungsleistungen nur Nebenleistungen zu diesen Hauptleistungen darstellten. Für sich betrachtet selbständige bürgerlich-rechtliche Vorgänge seien umsatzsteuerrechtlich einheitlich zu behandeln.

Die Leistungen der deutschen Betreiber würden demnach – der Ansicht der Bf. folgend – gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 am Ort des Unternehmens des deutschen Betreibers und somit in der Bundesrepublik Deutschland ausgeführt werden. Als Folge dessen beliebe auch für die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG 1994 (Reverse – Charge System) kein Raum.

Hiezu hält das Bundesfinanzgericht fest, dass - wie auch Univ.Prof Michael Tumpel in seinem Aufsatz in SWK 9/2014, S. 477 ff, jüngst zum Ausdruck gebracht hat - Leistungen, wie sie im gegenständlichen Fall von den Betreibern üblicherweise erbracht werden, in der Tat in aller Regel ein Bündel von Leistungen umfassten.

Zusätzlich zur eigenen Vermittlungsleistung, also dem Herbeiführen eines Leistungsaustausches zwischen den Wettanbietern einerseits und den Wettkunden andererseits übernehme der Vermittler im Rahmen der gängigen Vermittlungsverträge typischerweise nämlich noch eine Reihe weiterer damit im Zusammenhang stehender Leistungen. Dabei handle es sich beispielsweise um die Veröffentlichung der Wettquoten, das Cash-Handling (Vereinnahmung der Wetteinsätze, Auszahlung der Gewinne an die Wettkunden und Weiterleitung der Holds an den Wettkunden).

Wesentlicher bzw. leistungsprägender Bestandteil des vom Betreiber an den Wettanbieter erbrachten Leistungsbündels werde aber in aller Regel die eigentliche Vermittlung der Wettkunden sein. Dies ist derjenige Leistungsbestandteil, auf den es dem Wettanbieter in aller Regel tatsächlich ankommen werde. Sämtliche anderen Leistungsbestandteile kämen entweder nur im Gefolge der eigentlichen Wettvermittlung vor (Cash-Handling, Führen von Aufzeichnungen) oder ergänzten diese Wettvermittlung (z. B. Veröffentlichung von Wettquoten). Ohne die Wettvermittlung selbst hätten diese Leistungsbestandteile aber keinen Zweck für den Wettanbieter, sondern stellten bloß das Mittel dar, um diese Vermittlungsleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Zusammenfassend hält Univ.Prof. Tumpel fest, dass im Ergebnis die Leistungsbündel, die von Betreibern im Rahmen üblicher Vermittlungsverträge an andere Wettanbieter

erbracht werden, nur einen einzigen leistungsprägenden Bestandteil aufweisen, und zwar die Vermittlungsleistung, also das Herbeiführen eines Leistungsaustausches zwischen den Wettkunden und dem Wettanbieter. Alle anderen Leistungen sind demgegenüber Nebenleistungen, die das Schicksal dieser Hauptleistung teilen.

Angesprochenes trifft nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes allesamt auch für den gegenständlichen Fall zu: Die Bf. meint zwar (siehe etwa die Vorhaltsbeantwortung vom 03.03.2006, die Beschwerdeausführungen und das Gutachten von Prof. Taucher), die Hauptleistung der Betreiber lege darin, in seinen Räumlichkeiten den Kunden die Möglichkeit, online Zugang zu den Wettangeboten der Bf. in Österreich zu erhalten bzw. **auch** ihren Kunden bzw. Gästen die Möglichkeit zu verschaffen, mit der Bf. Wettgeschäfte abzuschließen.

Diese Argumentation übersieht jedoch, dass das Hauptaugenmerk der Bf. – nach der Vertragsgestaltung und auch der tatsächlichen Leistungsausführung - nicht in der bloßen Einräumung der Möglichkeit (Online-)Wettgeschäfte abschließen zu können liegen kann. Dieses muss vielmehr zwangsläufig im tatsächlichen Wettabschluss gelegen sein:

So umfasst beispielsweise bereits der Unternehmensgegenstand der Bf. den Betrieb eines Wettstudios mit Bewilligung zum gewerbsmäßigen Abschluss von Wetten (lt. Bescheid des Landes Y vom 27. Jänner 2005; siehe eingangs).

In diesem Sinne halten schließlich auch die zwischen der Bf. und den Betreibern geschlossenen Geschäftsbesorgungsverträge fest, dass „der Betreiber Sportwetten ausschließlich nach den jeweils geltenden Wettbestimmungen des Buchmachers und zu den von diesem angebotenen Auszahlungsquoten annimmt“ (Punkt 2.3), und sich der Betreiber verpflichtet, ausschließlich für den Buchmacher Wetten zu **vermitteln** (Punkt 2.4).

Der zwischen der Bf. und den Betreibern final verknüpfte Leistungsaustausch findet seinen Niederschlag zudem in der geschlossenen (und durchgeführten) Entgeltsvereinbarung, wonach „der Buchmacher an den Betreiber für dessen **Vermittlungstätigkeit** eine Verkaufsprovision bezahlt“ (§ 4.1. Beispielsrechnung).

Letztlich spricht auch die tatsächliche Abwicklung - wie von der Bf. selbst geschildert (siehe insbesondere bzw. nochmals die Vorhaltsbeantwortung) - erkennbar für den Spieler, dass die Wetten an einen Buchmacher in Österreich weitervermittelt werden. Demnach konnte das Hauptaugenmerk der Spieler wohl nur daran gelegen sein, eine Wette zu platzieren. Nach all dem war daher war vom Vorliegen einer Vermittlungsleistung auszugehen, die - wie das Finanzamt ausgeführt hat - mangels Anwendbarkeit eine Befreiungsbestimmung in Österreich steuerpflichtig ist. Es kommt daher gemäß § 19 Abs. 1 2. Satz UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld auf die Bf.

Das Beschwerdebegehren erweist sich demnach als nicht berechtigt.

B.) Entgelts- und Reingewinnschätzung 2005

Für das Jahr 2005 nahm das Finanzamt eine Entgeltshinzu- sowie eine Gewinnschätzung vor.

Mit der vorliegenden Beschwerde beantragt die Bf., die Steuerfestsetzungen entsprechend den gleichzeitig mit dem Rechtsmittel beigebrachten Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärungen vorzunehmen.

Diesem Begehren, dem das Finanzamt - was die Höhe der Bemessungsgrundlagen betrifft – nicht ausdrücklich entgegengetreten ist, war zu entsprechen.

Nach all dem war letztlich spruchgemäß zu entscheiden.

Durch das vorliegenden Erkenntnis ergeben sich die nachstehenden Bemessungsgrundlagen:

Umsatzsteuer 2005:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen lt. Erklärung (steuerfrei ohne Vorsteuerabzug)	5.390.187,05
Provisionsaufwand lt. GuV-Rechnung	2.786.079,56
davon Steuerschuld gemäß § 19 UStG	557.215,91

Körperschaftsteuer 2005:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	858.505,85
- Nachforderung Umsatzsteuer	557.215,91
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	301.289,94

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis hat vielmehr - je nach Würdigung des unbestritten verwirklichten Sachverhaltes - zu ziehende rechtliche Konsequenzen zum Gegenstand, bzw. betrifft Tatfragen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Juli 2014