

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf2***, ***Bf2-Adr*** (vormals ***Bf1***, ***Bf1-Adr***) vertreten durch Rechtsanwälte Mag. Martin Paar & Mag. Hermann Zwanzger, Argentinierstraße 21/10, 1040 Wien, und KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 20. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 22. Oktober 2014 betreffend Umsatzsteuer 2007 und über die Beschwerde vom 15. Jänner 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 19. Dezember 2014 betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und über die Beschwerde vom 24. März 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 18. März 2016 betreffend Umsatzsteuer 2014, Steuernummer ***BF_StNr neu*** (alte Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2009 und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2014 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe betreffend die Umsatzsteuer 2010 und 2014 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erbringt Leistungen in Zusammenhang mit Wetten an den maltesischen Wettanbieter ***1***.

Die Bf. erhält für ihre Leistungen eine prozentmäßige Beteiligung in der Höhe von 50 % des Rohertrages (inklusive aller anfallenden Steuern) von ihrem Vertragspartner.

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt festgestellt, dass die Bf. dabei folgende Leistungen erbringt (wörtliche Wiedergabe aus dem Außenprüfungsbericht vom 5. Dezember 2014):

*"Die ***Bf1*** (Lokalinhaber) erbringt an die ***1***. eine Vielzahl von Leistungen. Dazu gehört nicht nur das zur Verfügung stellen des für das Anbieten der elektronischen Lotterie unmittelbar notwendigen Equipments und Leistungen (bspw. Verwalten der Ein- und Auszahlungen) sondern auch das zur Verfügung stellen der gesamten Geschäftsräumlichkeiten und Annehmlichkeiten (z.B. sanitäre Anlagen, Tische, Sitzmöglichkeiten und Getränke). Die ***Bf1*** stellt nicht nur den Platz, wo diese Automaten aufgestellt werden, zur Verfügung, sondern den Kunden des ausländischen Wettanbieters auch entsprechende Sitzmöglichkeiten und Getränke sowie auch Toiletten usw. bereit. Aus der Sicht des ausländischen Wettanbieters liegt hier eine einheitliche Leistung vor. Dem ausländischen Wettanbieter kommt es lediglich darauf an, dass es ihm ermöglicht wird, seine Leistungen den Kunden (Spielteilnehmern) entsprechend anbieten zu können. Im gegenständlichen Fall ist die geforderte enge wirtschaftliche Verknüpfung der einzelnen Leistungen wohl gegeben, wäre der ausländische Wettanbieter nämlich sonst gar nicht in der Lage seine Leistungen den Kunden überhaupt - und schon gar nicht in einem entsprechend angenehmen Umfeld - anbieten zu können. Die von der ***Bf1*** an den ausländischen Wettanbieter erbrachten Leistungen stellen in wirtschaftlicher Hinsicht für den ausländischen Wettanbieter als Durchschnittsverbraucher objektiv ein Ganzes dar und eine Aufspaltung wäre wirklichkeitsfremd. Daher liegt nach Ansicht der AP eine einheitliche Leistung vor, wobei die Vermittlung von Spielaufträgen nur von untergeordneter Bedeutung ist.*

Das Wesen dieser Leistung besteht nach Ansicht der AP in der Zurverfügungstellung der Geschäftsräumlichkeiten, zumal die Geschäftsräumlichkeiten einen zentralen und unverzichtbaren Teil dieser Leistung ausmacht. Ohne diese Geschäftsräumlichkeiten könnten die ausländischen Wettanbieter ihre Leistungen überhaupt nicht bzw. nicht in dieser Art (für ihre Kunden in angenehmer Umgebung mit entsprechenden Sitzmöglichkeiten und Toilette n usw.) anbieten."

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der gesamten Tätigkeit der Bf. für ihren maltesischen Auftraggeber um eine einheitliche Leistung, bei der die "Vermittlung von Spielaufträgen" nur von untergeordneter Bedeutung ist. Der Leistungsort bestimme sich nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 nach dem Ort, an dem das Grundstück der Bf. gelegen ist. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 könne nicht zur Anwendung kommen.

Als Folge dieser Feststellungen wurden die hier angefochtenen Bescheide vom 22. Oktober 2014 betreffend Umsatzsteuerbescheid 2007 und vom 19. Dezember 2014 betreffend Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 erlassen, in denen die Provisionen der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen wurden. Weiters wurden am 19. Dezember 2014 Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2009 erlassen in denen die Passivierung der Umsatzsteuer berücksichtigt wurde.

Die Körperschaftsteuer für 2010 wurde am 19. Dezember 2014 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Passivierung der Umsatzsteuer für das Jahr 2010 erfolgte laut Betriebsprüfungsbericht bei der, ***5*** (Str.-Nr.: ***6***), da mit Notariatsakt vom 28. September 2010 die Bf. in dieses Unternehmen eingebracht wurde.

In den dagegen eingebrachten Beschwerden vom 20. November 2014 und 14. Jänner 2015 (eingelangt am Finanzamt am 15. Jänner 2015) vertrat die Bf. mit Hinweisen auf das Unionsrecht die Auffassung, dass die Leistungen einerseits einheitliche Vermittlungsleistungen darstellen würden und im Übrigen steuerfrei zu behandeln seien.

Der Sachverhalt stelle sich wie folgt dar (wörtliche Wiedergabe der gleichlautenden Ausführungen in den Beschwerden):

„Unsere Gesellschaft betreibt seit Jahren mehrere Lokale in Österreich in denen Spielautomaten durch unsere Gesellschaft betrieben werden. Diese Tätigkeit macht den Großteil unserer Umsätze aus wie den Umsatzsteuerbescheiden entnommen werden kann. Seit einigen Jahren werden in den Lokalen auch in vergleichsweise untergeordnetem Ausmaß Wetten an ausländische Wettanbieter vermittelt.

*Wir wurden dabei im Namen und auf Rechnung der ausländischen Wettveranstalter tätig und erhielten für die Vermittlung der Wettkunden an die ausländischen Wettanbieter von diesen Provisionen, die vom sogenannten Hold (=Wetteinsätze minus ausbezahlte Gewinne) abhängig waren. Die Abwicklung der Wettvermittlung erfolgte im Streitjahr entweder durch das von uns angestellte Personal bzw. direkt über die in den Lokalen aufgestellten Wett-Terminals. Hinsichtlich aller von uns vermittelten Wetten oblag es der ***Bf1*** dafür zu sorgen, dass die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Vermittlung von Wetten eingehalten wurden.*

Auf den Umstand, dass wir hinsichtlich der vermittelten Wetten nur als Vermittler tätig wurden, wurde sowohl auf den Wetttickets selbst als auch durch Aushänge und Ausschilderungen in unseren Lokalen hingewiesen.

Im Streitjahr wurden die Vermittlungsleistungen an die ausländischen Wettanbieter von uns als Vermittlungsleistungen iSd § 3a Abs 4 UStG in der damals geltenden Fassung behandelt. Da die vermittelten Umsätze nicht in Österreich ausgeführt wurden, wurden die Vermittlungsleistungen mangels inländischen Leistungsortes als nichtumsatzsteuerbar behandelt.“

In einer Stellungnahme vom 11. März 2016 ergänzte die damalige Großbetriebsprüfung den Sachverhalt wörtlich um folgendes:

*„Die Beschwerdeführerin hat mit ***1***. eine Kooperationsvereinbarung abgeschlossen. Auf Basis dieser Vereinbarung erbringt die Beschwerdeführerin an ***1*** zahlreiche Leistungen und erhält dafür jeweils ein Entgelt in Höhe eines Prozentsatzes des Wettertrages, welches nicht den einzelnen Leistungselementen zuordenbar ist.*

*Die Beschwerdeführerin (Lokalinhaberin) erbringt - wie erwähnt - an ***1***. eine Vielzahl von Leistungen. Insbesondere ermöglicht sie der ***1***. die Aufstellung des notwendigen Equipments für den Abschluss der Wetten und Durchführung von elektronischen Lotterien in den Geschäftslokalen der Beschwerdeführerin. Zu den von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen gehört außerdem die Zurverfügungstellung der gesamten Geschäftsräumlichkeiten und Annehmlichkeiten (zB sanitäre Anlagen, Tische und Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken).“*

Das Finanzamt erließ am 23. März 2016 abweisende Beschwerdeentscheidungen für die Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und am 25. März 2016 eine gesondert versendet ausführliche Bescheidebegründung.

Am 18. März 2016 wurde die Umsatzsteuer 2014 veranlagt und die beantragte Vorsteuer iHv € 3.900,00 aus der berichtigten Rechnung der Firma ***2*** gekürzt, entsprechend der Festsetzung FSU 12/2014 vom 31. März 2015. Es wurde auf die Begründung im Festsetzungsbescheid verwiesen, in dem ausgeführt wurde, dass die übermittelte korrigierte Rechnung der Fa. ***2*** nicht anerkannt werden könne, da der Korrekturvermerk nicht nachweislich und sichtbar durch den Leistenden erfolgte. Eine nachträgliche Korrektur unter der bisherigen UID-Nr. erscheint derzeit auch nicht möglich, da die UID-Nr. mit 24. Dezember 2014 begrenzt wurde. Das Unternehmen ist derzeit als insolvent anzusehen, der entsprechende USt-Betrag wurde nicht abgeführt und ein Konkursverfahren mangels Kostendeckung wurde nicht eröffnet.

Gegen diesen Umsatzsteuerbescheid 2014 brachte der steuerliche Vertreter am 24. März 2016 eine Beschwerde ein und führte aus, dass es völlig unverständlich sei, warum der

Korrekturvermerk durch die Fa. ***2*** nicht nachweislich und sichtbar durch den Leistenden erfolgt sei. Die Gesetzeslage der diesbezüglichen Abgabenbestimmungen sei eindeutig und daher eine derartige Korrektur möglich und richtig. Im Bescheid komme zum Ausdruck, dass diese Korrektur auch deswegen nicht möglich gewesen wäre, weil die UID-Nr. der Fa. ***2*** mit 24. Dezember 2014 begrenzt wurde. Die Rechnung sei vom 15. Dezember 2014 und es sei daher durchaus möglich die UID-Nr. bei der Rechnung vom 15. Dezember 2014 zu korrigieren, da zu diesem Zeitpunkt die UID-Nr. noch aufrecht war.

Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass es unrichtig sei den Zeitpunkt der Korrektur nach dem Rechnungsdatum zu verschieben. Nach den ihm erteilten Auskünften sei die Fa. ***2*** derzeit nicht als insolvent anzusehen, da sie durchaus aktiv tätig sei. Wie in dem Bescheid angeführt werde, sei ein Konkursverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden, offenbar deswegen da der erforderliche Kostenvorschuß nicht erlegt worden sei. Dadurch bestehe die Fa. ***2*** genau so weiter wie vor dem Konkursantrag.

Es sei für seine Mandantin völlig unerheblich, ob die Fa. ***2*** den Umsatzsteuerbetrag abgeführt habe oder nicht, jedenfalls habe seine Mandantin die Rechnung und die Umsatzsteuer in voller Höhe an die Fa. ***2*** bezahlt.

Mit zwei gesonderten Schreiben vom 31. März 2016 beantragte der steuerliche Vertreter betreffend die Umsatzsteuer 2007 bzw Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Am 12. Mai 2016 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2014 und eine gesonderte ausführliche Begründung. Gegen diese Beschwerde vorentscheidung brachte der steuerliche Vertreter am 6. Juni 2016 einen Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht ein.

Als Beweis, dass die gegenständliche Rechnung rechtzeitig, also zu einem Zeitpunkt, indem die UID-Nummer der Firma „***2***“ (ATU***9***) sehr wohl aufrecht war, korrigiert wurde, wurde eine Bestätigung des Rechnungsausstellers als Beilage vorgelegt.

In diesem Schreiben bestätigte der Einzelunternehmer, dass er die Korrektur an der Rechnung am 18. Dezember 2014 durchgeführt habe.

In einer Ergänzung zur Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, eingebracht am 21. Juni 2016 beim Finanzamt, wurde das Geschäftsmodell der Bf. nochmals ausführlich beschrieben und nochmals auf den Inhalt des Kooperationsvertrages hingewiesen und ausgeführt, dass laut dem Kooperationsvertrag nur die Vermittlung von Wetten zwischen der Bf. und ***1*** vereinbart wurde. Weiters verweist der Vertreter der Bf. darauf, dass in den zwischenzeitig ergangenen Erkenntnissen des BFG (vom 31.07.2014, RV/4100313/2009 und vom 17.09.2014, RV/5100419/2012) der Ansicht

gefolgt wurde, dass die Tätigkeit der Wettvermittler eine Vermittlungsleistung und keine Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten darstelle.

In diesem ergänzendem Schreiben zur Beschwerde wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zur Klarstellung des Sachverhalts und die Einvernahme von Frau ***3*** und Herrn ***4*** zum Umfang der vertraglichen Bindungen und Verpflichtungen zwischen der ***1***. und der Bf. beantragt.

Am 7. Februar 2021 fand durch den Vertreter der Bf. eine Akteneinsicht am Bundesfinanzgericht statt und anschließend brachte der Vertreter am 17. März 2021 eine weitere Ergänzung zu der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer 2007 bis 2010 ein. Beigelegt waren dem Schreiben die Entscheidung des BFH vom 15.2.2017, XI R 21/15 und der Einbringungsvertrag.

Es wurde in dem Schreiben nochmals vom Vertreter der Bf. detailliert dargestellt, wie konkret die Vermittlung erfolgte:

*„Das geschulte von der Beschwerdeführerin eingesetzte Personal sprach zunächst Personen im Lokal an, ob sie sich für das Wettangebot der ***1*** interessieren würden.*

*Interessierte sich jemand dafür, so kam es im Regelfall zu einer intensiveren Darstellung des im Vergleich zu anderen Wettanbietern äußerst umfangreichen Wettangebots der ***1***. Bei der ***1*** konnten etwa Wetten auf nachstehende Sportarten platziert werden:*

Fußball, Tennis, Eishockey, Handball, Basketball, Volleyball, Biathlon, American Football, Australian Football, Bandy, Baseball, Boxen, Cricket, Floorball, Formel 1, Futsal, Golf, MMA, Rugby, Segeln, Snooker, Speedway, Tischtennis, Wasserball

Stand einmal eine Sportart fest, so musste man sich für eine Liga eines bestimmten Landes entscheiden, aus der dann das konkret zu bewertende Ereignis ausgewählt werden konnte (zB Basketball, USA, Liga NCAA, Oklahoma State Cowboys - Iowa State Cyclones). Die Wettkunden wurden aber nicht nur über die konkret bewettbaren Ereignisse, sondern auch über die verschiedenen Wettarten informiert. So wurden die Wettkunden vom Personal der Beschwerdeführerin über die Funktionsweise einer Wette generell, sowie einer Livewette, Kombinationswette, Systemwette, Over-Under-Wette, Torwette, Handicapwette, und Restzeitwette aufgeklärt. In diesem Zusammenhang war natürlich auch die jeweilige Quote von erheblicher Bedeutung. Diese variierte abhängig von jedem einzelnen der dargestellten Parameter.

Bei der zuvor dargestellten Informations- und Beratungstätigkeit handelte es sich um eine für den Wettabschluss ganz essentielle Tätigkeit der Beschwerdeführerin, da natürlich niemand eine Wette abschließen würde, wenn er überhaupt nicht versteht, wie die Wette funktioniert, bzw was überhaupt inwiefern bewertet werden kann.

Sobald dann ein Wettkunde mithilfe des Personals ein zu bewertendes Ereignis ausgewählt hatte, übernahm es die Beschwerdeführerin, die Erklärung des Wettkunden über die Abgabe eines bestimmten Wettangebotes an die Buchmacherin weiterzuleiten und die Annahmeerklärung in Form der Übergabe eines Wettscheins zu bewirken. Die Übergabe des Wettscheines bewirkte also erst den Vertragsabschluss.

Darüber hinaus bewarb die Beschwerdeführerin proaktiv für Sportbegeisterte besonders interessante gerade stattfindende Ereignisse und ermunterte Wettkunden zum Abschluss einer Wette auf solche Ereignisse. Exemplarisch sei etwa darauf verwiesen, dass im Rahmen einer Fußball-WM Wettkunden auf die Paarungen gerade laufender Fußballspiele, die auch auf den TV-Geräten der Beschwerdeführerin übertragen wurden, aufmerksam gemacht und diese so zum Abschluss von Livewetten animiert wurden. Die Beschwerdeführerin versuchte laufend durch Anbringung von Hinweisen auf bewertbare Sportereignisse auf der Außenseite ihres Lokals neue Kunden zu akquirieren.

*Die Beschwerdeführerin gestaltete ihr Geschäftslokal in ansprechender Art und Weise damit sich die Wettkunden dort wohl fühlten und geneigt waren, Wettverträge mit der ***1*** und nicht andernorts mit einem anderen Wettanbieter abzuschließen. Nicht nur wurde dem Lokal durch Verwendung moderner und hochwertiger Materialien und Designs ein einladendes Aussehen verliehen, sondern sorgte die Beschwerdeführerin auch durch den Einsatz neuester Technik bei ihren Kunden für eine Wohlfühlatmosphäre. Beispielsweise stattete die Beschwerdeführerin ihre Lokale mit vielen Glaselementen und aktuellen Fernsehgeräten aus, auf welchen die Sportereignisse verfolgt werden konnten. Durch die beschriebene Lokalgestaltung wurde nicht nur erreicht, dass sich Wettkunden für den Abschluss einer Wette bei der ***1*** und nicht bei einem Konkurrenten entschieden haben, sondern auch, dass Wettkunden nicht nur eine Wette abschlossen und das Lokal wieder verließen, sondern dort verweilten und während des laufenden Ereignisses noch weitere Wetten abgaben. Zudem erfolgte natürlich ebenso eine Bindung der einmal gewonnenen Wettkunden.*

*Ein Interesse am Inhalt des Wettvertrags zwischen dem Wettkunden und der ***1*** hatte die Beschwerdeführerin nicht. Auf die konkrete vertragliche Ausgestaltung zwischen dem Wettkunden und der Buchmacherin konnte die Beschwerdeführerin keinen Einfluss nehmen, als die Vertragsbedingungen im Wesentlichen von der Buchmacherin diktiert wurden. Die Beschwerdeführerin nahm also nur Einfluss auf das „ob“ eines Vertrages aber nicht auf das „wie“. Darauf beschränkte sich ihr Interesse.*

*Wie bereits aufgezeigt, versuchte die Beschwerdeführerin die Anzahl der Vertragsabschlüsse mit der ***1*** auch durch Einsatz von Wettterminals zu erhöhen. Die Beschwerdeführerin stellte diese Geräte auf, schaltete sie ein und betrieb sie. Ferner erläuterten sie den Kunden die Funktionsweise der Geräte, um diese in die Lage zu versetzen, auf diesen einen Wettabschluss vorzunehmen.“*

Weiters wurde zum Beweis für dieses Vorbringen nochmals die Einvernahme der Zeugin ***3*** beantragt.

In weiter folge wurde ausführlich vom Vertreter der Bf., unter Anführung zahlreicher Entscheidungen des EuGH und einer Entscheidung des BFH, dargelegt, warum es sich bei den Leistungen der Bf. an den Wettanbieter ***1*** um Vermittlungsleistungen handelt.

Abschließend wurde in dem ergänzenden Vorbringen vom 17. März 2021 auf den Einbringungsvertrag vom 28. September 2010 verwiesen, mit dem die ***Bf1*** ihren Wettbetrieb gemäß Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in die ***7*** (richtig laut Einbringungsvertrag ***5***) eingebracht hat.

Der Vertreter der Bf. führte aus, dass gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG die übernehmende Körperschaft für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Einbringenden eintrete. Eine gesetzliche Einschränkung, dass dieser (uneingeschränkte) Rechtsübergang nur unter bestimmten Voraussetzungen zu erfolgen hätte, liege nicht vor. Eine entsprechende Feststellung zur Einbringung und deren Konsequenzen findet sich im angefochtenen Bescheid nicht. Die Abgabenschuld sei demgemäß für den Bereich der Umsatzsteuer bereits vor Erlassung der angefochtenen Abgabenbescheide auf die ***7*** (nunmehr: ***8***) übergegangen und die Abgabenfestsetzung gegenüber der Bf. sei daher rechtswidrig erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Kalenderjahre 2007 bis 2010

Die Bf. betreibt im Beschwerdezeitraum Wettlokale unter dem Namen ***Bf1***.

Laut Kooperationsvertrag stellt ***1*** die gesamte für den Wettbetrieb notwendige technische Ausrüstung zur Verfügung und trägt die dabei anfallenden laufenden Kosten.

1 übernimmt die Kosten für „***1***“ Werbemaßnahmen (Außenwerbung).

Bf1 hat die Geschäftslokale nach dem jeweils durch ***1*** vorgegebenen Standard einzurichten. Die von ***1*** zur Verfügung gestellte Geschäftsausstattung und die erzielten Roherträge (Kasseneinhalte) stehen im uneingeschränkten Eigentum von ***1***. ***Bf1*** ist verpflichtet auf das Fremdeigentum hinzuweisen, wenn Dritte Ansprüche auf dieses geltend machen. Entsprechend ist ***1*** unverzüglich von derartigen Ansprüchen zu verständigen. Unterlässt ***Bf1*** dies, so trägt sie sämtlichen, ***1*** dadurch erwachsenden Schaden.

In den Geschäftsräumlichkeiten befinden sich auch entsprechende Tische und Sitzmöglichkeiten sowie Toiletten (AP Bericht, Stellungnahme der Groß BP). Speisen und Getränke werden teilweise verkauft (AP Bericht, Stellungnahme der Groß BP), wobei diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung der Bf. angeboten werden (Beschwerde).

Die Bf. erbringt in weiterer Folge folgende Leistungen: Bewerbung und Zugänglichmachung der Informationen, auf welche Veranstaltungen bei der ***1*** Wetttipps durch den Endkunden abgegeben werden können (diverse Wett-Programme und diesbezügliche weiterführende Details sowie Informationen über die ***1***.), Entgegennahme von Wetttipps der Endkunden und die Weiterleitung an die ***1***., Zurverfügungstellung von Wetttickets an Endkunden sowie treuhändige Vornahme von Ein- und Auszahlungen und die Bf. wirkt in ihrer Vermittlerfunktion aktiv auf die Wettkunden ein (ergänzendes Schreiben zur Beschwerde vom 17. März 2021).

Das Engagement der Bf. besteht insbesondere im Hinweisen auf das Wettangebot, der Platzierung des entsprechenden Werbematerials, der Erklärung und Beratung, wie Wetten platziert werden können bzw. der Hilfestellung bei der Platzierung der Wetten, der Annahme von Wettangeboten und der Einhaltung von Vorschriften des Jugendschutzes.

Die Endkunden schlossen in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf. auf elektronischem Weg oder persönlich Wetten ab. Die Wettangebote wurden an die ***1***. weitergeleitet, mittels eines maltesischen Servers verarbeitet und die Wettannahme/-ablehnung an den Endkunden auf elektronischem Weg oder persönlich übermittelt.

Auf Basis der seitens der Wettanbieter mit den Endkunden abgeschlossenen Wetten erhielt die Bf. eine Provision.

Kalenderjahr 2014

Betreffend die Umsatzsteuer 2014 ist strittig, ob die Bf. die Vorsteuer in Höhe von € 3.900,00 aus der Rechnung der Firma ***2*** vom 15.12.2014 zusteht, obwohl diese Rechnung keine gültige UID-Nummer des Leistungserbringers aufweist.

Tatsächlich hatte der Leistende zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung eine gültige UID-Nummer.

Dass die in Rechnung gestellte Leistung an die Bf. nicht erbracht worden wäre oder im Zusammenhang mit Umsatzsteuermalversationen stünde, dafür findet sich im Akt kein Anhaltspunkt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und der Aktenlage zum leistenden Unternehmer.

2. Rechtliche Beurteilung

Rechtslage

Kalenderjahre 2007 bis 2010

§ 3a UStG 1994 idF BGBl 24/2007 (gültig bis 31.12.2009) lautet auszugsweise:

(4) Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Eine Vermittlungsleistung wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Das gilt nicht für die unter Abs. 10 Z 11 fallenden Vermittlungsleistungen.

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

§ 3a UStG 1994 idF Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl 52/2009 (gültig ab 1.1.2010) lautet auszugsweise:

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Leistungsort

Die Beurteilung, dass es sich bei den beschwerdegegenständlichen Leistungen um umsatzsteuerlich als eine einheitlich zu betrachtende Leistung handelt, wird sowohl von der Bf. als auch von der Finanzbehörde geteilt. Im Beschwerdefall besteht jedoch Streit darüber, ob die Leistungen der Bf. als Vermittlungsleistungen (Ansicht der Bf.) oder als Grundstücksleistungen (Ansicht des Finanzamtes) anzusehen sind.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0003 ist dazu zu entnehmen:

"Der Begriff "Vermittlung" bezieht sich auf eine Tätigkeit, die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht den Platz einer Partei des vermittelten Vertrags einnimmt und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien des vermittelten Vertrages erbracht werden. Die Vermittlungstätigkeit ist eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann u.a. darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines solchen Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck

dieser Tätigkeit ist es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags hat (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059, mwN).

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

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

Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass es in den Lokalen der Bf. zum Abschluss von Wettverträgen zwischen Wettkunden und der ***1*** gekommen ist.

Wie die Bf. selbst vorbringt, hat sie dazu nicht nur ihre Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt, um den Kunden den Abschluss von Wetten zu ermöglichen, sondern darüber hinaus eine Reihe von Maßnahmen ergriffen, um bei den Wettkunden die Bereitschaft zur Abgabe von Wettanboten an den Wettanbieter zu erhöhen. So wurden die Wettkunden laufend auf das aktuelle Wettprogramm, auf Produktaktualisierungen (neue Features, Updates, erweitertes Wettangebot des Wettanbieters) oder auf besonders attraktive Quoten hingewiesen, dass vom Wettanbieter zur Verfügung gestellte Werbematerial wurde bestmöglich im Wettbüro platziert bzw. hat die Bf. durch Anbringen von Hinweisen auf bewettbare Sportereignisse auf der Außenseite der Lokale gezielte Promotionaktivitäten gesetzt. Die Mitarbeiter des Wettbüros nahmen aktiv von den Wettkunden Wettangebote entgegen oder sie erklärten den Wettkunden die Funktionsweise und konkreten Schritte zur Abgabe von Wettanboten, auch unaufgefordert. Dazu hielten sie die Wettschalter funktionstüchtig und wettbereit.

Jugendlichen wurde - soweit landesrechtliche Vorschriften des Jugendschutzes zur Anwendung gelangten - der Zugang zum Wettlokal verwehrt bzw. diese wurden an der Wettabgabe gehindert.

Die Bf. erbrachte damit umfassende Leistungen, die sich nicht nur auf das Zustandekommen der Wettverträge bezogen, sondern erbrachte auch die wesentlichen Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Wettverträge. Die Leistungen der Bf. sind als einheitliche Leistung anzusehen, da die Einzelleistungen (Bereitstellung Geschäftslokal, Information der Wettkunden, Entgegennahme der Wettangebote, Aushändigen der Wettscheine usw.) so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0003).

Es handelt sich dabei nicht um eine bloße Vermittlungstätigkeit, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraut, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei oder der Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Abschluss des vermittelten Vertrags. In einem solchen Fall nimmt der Subunternehmer (die Bf.) denselben Platz ein wie der Anbieter und ist daher keine Mittelsperson (vgl. EuGH 13.12.2001, CSC Financial Services, C-235/00, Rn 40); insoweit handelt es sich um eine Ausgliederung der Tätigkeiten des Anbieters (vgl. auch EuGH 17.3.2016, Aspiro, C-40/15, Rn. 42).

Auch der VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059 geht unter Hinweis auf Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, Lfg. 163, Juli 2015, § 3a nF Tz 449 davon aus, dass im Falle der Erbringung umfassender "Supportleistungen" ("Service und Administration") wie wesentlicher Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung von Wettverträgen ein Dominieren der bloß das Zustandekommen der Wettverträge vorbereitenden Tätigkeiten nicht vorliegt.

Soweit die Bf. auf UFS 18.11.2009, RV/0290-S/09 verweist ist ihr entgegen zu halten, dass in diesem Fall einerseits das Vorliegen von Vermittlungsleistungen nicht strittig war (siehe in der Berufungsentscheidung unter 2.) und dass andererseits der VwGH die Rechtsfrage in den hier angeführten Erkenntnissen weiter präzisiert hat.

Insgesamt erweist sich die Leistung der Bf. als "Leistungsbündel", bei dem sie die wesentlichen Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Wettverträge erbringt indem sie den Endkunden - so wie es ein Wettanbieter auch tun würde - die Möglichkeit bietet, Wetten zu platzieren, sich diesbezüglich beraten und unterstützen zu lassen und allenfalls Zeit zu verbringen.

Ein solches Leistungsbündel ist mangels anderer Ortsbestimmungen immer nach der sog. "Generalklausel" zu beurteilen.

Kalenderjahr 2014 - Vorsteuerabzug

§ 12 Abs. 1 UStG 1994: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

(...)

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Kalenderjahr 2007 bis 2010

Umsatzsteuerpflicht 2007 bis 2009

In den Jahren 2007 bis 2009 sah § 3a Abs. 12 UStG 1994 vor, dass sonstige Leistung, für die keine Sonderregelung gilt, an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Damit wurden die Leistungen in Österreich ausgeführt und sind in Österreich steuerpflichtig.

Die Beschwerden hinsichtlich die Umsatzsteuer 2007 bis 2009 werden als unbegründet abgewiesen.

Umsatzsteuerpflicht 2010

Ab 2010 bestimmt § 3a Abs 6 UStG 1994, dass sonstige Leistungen an Unternehmer vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Im Beschwerdefall werden die Leistungen der Bf. daher in Malta ausgeführt und sind nicht steuerbar. Eine Besteuerung im Inland hat nicht stattzufinden. Der Beschwerde hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Den Ausführungen in dem ergänzenden Schreiben vom 19. März 2021, dass die Abgabenschuld für den Bereich der Umsatzsteuer bereits vor Erlassung der angefochtenen Abgabenbescheide auf die ***7*** übergegangen und die Abgabenfestsetzung gegenüber der Bf. rechtswidrig sei wird entgegengehalten, dass für die Umsatzsteuer keine Rückwirkungsfiktion gilt. Der Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung kann mit dem der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. mit dem der Meldung beim zuständigen Finanzamt folgenden Monatsersten angenommen werden, sofern der zuständigen Abgabenbehörde kein anderer Stichtag des tatsächlichen Wechsels der Unternehmereigenschaft dargetan wird.

Körperschaftsteuer 2007 bis 2009

Die von der Betriebsprüfung in der TZ 2 des BP-Berichtes durchgeführte Passivierung der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 bis 2009 bleibt unverändert aufrecht. Die Beschwerden werden in diesem Punkt abgewiesen.

Körperschaftsteuer 2010

Die Passivierung der Umsatzsteuer für das Jahr 2010 erfolgt nicht bei der Bf. sondern laut Betriebsprüfungsbericht bei der ***5*** (Str.-Nr.: ***6***), da die Bf. mit Einbringungsvertrag vom 28. September 2010 in die ***5*** eingebracht wurde.

Die Beschwerde wird in diesem Punkt abgewiesen.

Kalenderjahr 2014

Die strittige Rechnung weist zwar keine UID-Nummer des Leistenden auf, allerdings besteht an dessen Unternehmereigenschaft nach der Aktenlage kein Zweifel.

Es handelt sich demnach um eine Rechnung über eine Leistung von einem Unternehmer an die Bf. für deren Unternehmensbereich.

Der Rechnungsaussteller ist auch mit diesem Umsatz zur Umsatzsteuer in Österreich erfasst.

Nach Ansicht des EuGH ist Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass er die nationalen Steuerbehörden daran hindert, das Recht auf Vorsteuerabzug allein deshalb zu verweigern, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht die Voraussetzungen von Art. 226 Nrn. 6 und 7 der Richtlinie erfüllt, obwohl diese Behörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung dieses Rechts vorliegen (EuGH 15.9.2016, Rs C-516/14, Barlis 06).

In diesem Sinne auch EuGH 17.12.2020, Rs C-346/19, Y-GmbH, wonach ein Antrag auf Erstattung der Mehrwertsteuer, der keine fortlaufende Rechnungsnummer, sondern eine andere Nummer enthält, anhand deren die Rechnung und so der betreffende Gegenstand oder die betreffende Dienstleistung identifiziert werden können, die Steuerverwaltung des Erstattungsmitgliedstaats diesen Antrag als im Sinne von Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG in der durch die Richtlinie 2010/66/EG geänderten Fassung "vorgelegt" betrachten und ihn prüfen muss.

Zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen bei Fehlen einzelner Rechnungsmerkmale ein Vorsteuerabzug zustehen kann, hat der EuGH zur Rechtslage vor Ergehen der Rechnungs-RL festgehalten, dass die Anforderungen nicht so weit gehen dürfen, dass die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (EuGH 14.7.1988, Rs 123/87 "Jeunehomme", Slg 4517; vgl. a. EuGH 21.3.2000, Rs. C-110/98

"Gabalfrisa", Slg I-1577 sowie 1.4.2004, Rs. C-90/02 "Bockemühl", Slg I-3303: die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten erlassen, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist; sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie systematisch das Recht auf Vorsteuerabzug in Frage stellen).

Im Urteil 21.4.2005, Rs C-25/03 "HE", Slg I-3123 kommt der EuGH vor diesem Hintergrund zu dem jedenfalls im Spannungsverhältnis zur bis dahin ergangenen Rechtsprechung stehenden Ergebnis, dass es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unvereinbar wäre, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu verweigern, weil die Rechnung nicht die vom anwendbaren nationalen Recht vorgeschriebenen Angaben enthält.

Im Urteil "Dankowski" (EuGH 22.12.2010, Rs C-438/09) betont der Gerichtshof zur Rechtslage nach Ergehen der Rechnungs-RL, dass Rechnungen insbesondere diejenigen Angaben enthalten müssen, "die notwendig sind, um die Person, die die Rechnungen ausgestellt hat, und die erbrachte Dienstleistung zu identifizieren"; die Angabe der in Art. 22 Abs. 3 lit. b 6. MWSt-RL vorgesehenen UID sei hiezu nicht erforderlich, wenn die Identifizierung durch die dem (nicht für MWSt-Zwecke registrierten) Steuerpflichtigen von Amts wegen für andere Zwecke zugeteilte Steueridentifizierungsnummer sichergestellt ist (EuGH aaO Rn 29 f).

Diese Rechtsprechung ist auf die in der MWSt-RL vorgesehenen Voraussetzungen übertragbar. Hieraus folgt, dass ein Vorsteuerabzug, wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen, uU auch bei Vorliegen einer formell nicht ordnungsgemäßen Rechnung zustehen kann (Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 42/1).

Es besteht daher kein Grund, den Vorsteuerabzug ausschließlich deshalb zu verweigern, weil der Rechnungsaussteller in der Rechnung keine UID-Nummer angegeben hat.

Dies gilt im Besonderen dann, wenn der leistende Unternehmer zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung eine aufrechte UID-Nummer hatte und wie in der Bestätigung des Rechnungsausstellers ausgeführt dieser die Rechnung nachträglich durch Angabe der UID-Nummer korrigiert habe.

Zudem wäre es der belangten Behörde auf Grund der Angaben in der Rechnung durch einfache Datenbankabfrage möglich gewesen festzustellen, dass der Leistende als Unternehmer geführt wird und die Umsätze erklärt hat.

Der Vorsteuerabzug aus der strittigen Rechnung ist daher zu gewähren und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beweisantrag

Der Antrag einen Zeugen einzuvernehmen, ist ein Beweisantrag.

Sowohl im ergänzenden Schreiben zur Beschwerde vom 21.6.2016 als auch im ergänzenden Vorbringen vom 17.3.2021 wurde die Einvernahme von Zeugen beantragt. In beiden angeführten Schreiben wurde ausführlich die Vorgangsweise bei der Vermittlung der Wettverträge dargestellt. Weiters wurden alle Verträge vorgelegt. Die Richterin sieht mit dem Vorbringen der Bf. in den Eingaben den Sachverhalt so vollständig dargelegt, dass eine Zeugenbefragung zu keiner sachverhaltserheblichen weitere Klärung betragen könne.

Von der Aufnahme der beantragten Beweise (Einvernahme von Frau ***3*** und Herrn ***4***) wird daher gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgesehen.

Mündliche Verhandlung

§ 274 Abs. 1 BAO sieht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor, wenn das in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wurde.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde oder den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl Ritz, BAO6, § 274 Tz 3 unter Hinweis auf VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069; 21.12.2011, 2008/13/0098, 0188; 27.6.2012, 2008/13/0148). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl VwGH 16.2.1994, 90/13/0071; 27.2.2014, 2009/15/0212).

Da ein solcher Antrag erst im ergänzenden Schriftsatz vom 20.06.2016, eingelangt beim Finanzamt am 21.06.20216 gestellt wurde und somit verspätet und der Sachverhalt vollständig und ausreichend in den Akten abgebildet ist, liegen keine Gründe für eine mündliche Verhandlung vor.

2.2. 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.

Im Beschwerdefall sind die Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des EuGH sowie des VwGH hinreichend geklärt, weshalb keine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung vorliegt.

Wien, am 16. Juni 2026