

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter betreffend den Bescheid des Finanzamtes X vom 6.12.2016 hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2011 in der Sitzung am 25.4.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2011 mit € 8.073,19 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb im Jahr 2011 und in den Jahren 2006 bis 2010 ein Lokal in S.

Am 8.4.2006 hat der Bf. mit der Z mit Sitz in K, welche internetbasierte Dienstleistungen unterschiedlichen Inhaltes betreibt und bietet, einen als Wettvermittlungsvertrag bezeichneten Vertrag, in welchem die Z als Geschäftsherr und der Bf. als Vermittler bezeichnet werden, abgeschlossen. Der Bf. erhielt laut Vertrag (Punkt 4.5.) von der Firma monatlich Provisionen einschließlich Umsatzsteuer abhängig von den erzielten Umsätzen (Wetten und sonstige Umsätze).

In den Jahren 2006 bis 2010 hat der Bf. Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und an das Finanzamt abgeführt.

Der Bf. hat 2006 5 Wettterminals (VLT) mit Banknotenprüfer, sowie einen Counter angeschafft.

Mittels Internetanbindung wurde die notwendige Software für den Counter, sowie für den Betrieb der angeschafften Wettterminals (VLT) von der Z zur Verfügung gestellt.

Laut Angaben des Bf. waren an den Geräten nicht nur Sportwetten, sondern auch andere elektronische Dienstleistungen möglich, die ebenfalls zur Gänze über die Z abgerechnet

wurden. Der Bf. gab an, dass er als Wettvermittler den Kunden nur den Abschluss von Wettverträgen mit Z mittels einer Online-Verbindung ermöglicht habe, sodass der Wettvertrag zwischen dem Kunden und der Z zustande gekommen sei.

Der Bf. übermittelte an das Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10/2011, in welcher unter der Kennzahl 090 der Betrag Berichtigungen in Höhe von € 38.818,06 eingetragen ist.

Der Bf. erläuterte den Gesamtbetrag insofern, als er mitteilte, dass die Rechnungsberichtigungen wie folgt aufzuteilen seien:

Jahr	Bruttobetrag	Berichtigung 20%
2006	35.037,60	5.839,60
2007	46.579,96	7.763,33
2008	43.535,77	7.255,96
2009	68.239,92	11.373,32
2010	39.515,08	6.585,85

Weiters wurde mitgeteilt, dass die Umsatzsteuer vom Bf. irrtümlich abgeführt worden sei.

Der Agenturvertrag sei durch eine von der Z beauftragte WirtschaftsprüfungsgmbH geprüft worden und festgestellt worden, dass sowohl aufgrund der Rechtslage bis 31.12.2009, als auch auf Basis der ab 1.1.2010 gültigen Rechtslage die vom Bf. erbrachten Vermittlungsleistungen für Wetten in Österreich nicht steuerbar seien und daher die im Zeitraum Mai 2006 bis Dezember 2010 mit Umsatzsteuer ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 zu berichtigen wären. Der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2011 wurde eine Kopie des Wettvermittlungsvertrages angeschlossen.

Der Bf. legte seinem Schreiben eine Ablichtung des Memos der WirtschaftsprüfungsgmbH betreffend die Vermittlungsleistungen des Bf. vor.

Nach Vorhalt des Finanzamtes gab der Bf. in einem Ergänzungsschreiben bekannt, dass an den Geräten neben Sportwetten auch andere elektronische Dienstleistungen möglich waren, welche zur Gänze über die Z abgerechnet worden seien.

Der Bf. habe den Abschluss von Wettverträgen mit Z mittels einer Onlineverbindung ermöglicht, sodass der Wettvertrag unmittelbar zwischen den Kunden und der Z zustande gekommen sei.

Der Bf. gab bekannt, dass der Vertrag mit der Z mittlerweile beendet sei und nunmehr (ab 2011) Verträge mit der U, sowie der Y vorlägen und legte Kopien der diesbezüglichen Verträge vor.

Am 23.5.2013 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat 10/2011 und berücksichtigte die vom Bf. beantragte Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von € 38.818,06 nicht. Das Finanzamt stellte fest, dass der ausländische Wettanbieter mit dem Bf. (österreichischer Lokalbetreiber) am 8.4.2006 einen Wettvermittlungsvertrag abgeschlossen habe. Die Wetten und Glücksspiele kämen zwischen dem Kunden und dem ausländischen Wettanbieter zustande. Der Bf. sei verpflichtet Wetten anzubieten, weiterzuleiten, Zahlungen als Treuhänder entgegenzunehmen, Geldbeträge auszuzahlen, sowie die erforderlichen Geräte (Wettterminals) und Anschlüsse bereitzustellen und erhalte dafür eine Vergütung.

Das Finanzamt legte dar, dass der UFS Entscheidung vom 18.11.2009, RV/0290-S/09 ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen sei. Im dortigen Fall habe der Lokalinhaber im Franchisesystem des Wettveranstalters Annahmestellen des Wettveranstalters geführt, der Wettveranstalter habe den Lokalbetreiber in sämtlichen Belangen des Geschäftsbetriebes unterstützt und geschult.

Im gegenständlichen Fall sei im Vertrag davon keine Rede, der Vertrag untersage dem Bf. als Lokalbetreiber ausdrücklich die Verwendung des Markenzeichens des Wettanbieters ohne schriftliche Zustimmung.

In der zitierten USF Entscheidung vom 18.11.2009 sei unstrittig, dass der Lokalbetreiber eine Vermittlungsleistung erbracht habe, es sei dort der Ort der Leistung strittig gewesen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei im gegenständlichen Fall jedoch strittig, um welche Art der Leistung es sich gehandelt habe.

Strittig sei, ob der Bf. gegenüber dem Wettanbieter Vermittlungsleistungen oder andere Leistungen erbracht habe.

Die Tätigkeit des Bf. habe aus einer Vielzahl von Leistungen, von denen die "Vermittlung von Wettverträgen" nur einen geringen Teil ausmache, bestanden.

Der Bf. müsse aufgrund des Vertrages:

Das Angebot der Dienstleistungen des Wettanbieters verbreiten (Pkt.2.1 und 3.1.) und anbieten (Pkt 3.2).

Angebote der Kunden an den Wettanbieter weiterleiten (Pkt.2.1.und 3.1.).

Zahlungen der Kunden auf Risiko und Rechnung des Wettanbieters als Treuhänder entgegennehmen und Geldbeträge auszahlen (Pkt 3.3.).

Informationen betreffend Marketing, Umsatzerwartungen, Verlässlichkeit des Produkts überlassen (Pkt 3.10).

Die erforderlichen Geräte (Wettterminals) und Anschlüsse einschließlich einer Breitbandinternetverbindung auf eigene Rechnung beistellen bzw. anschaffen (Pkt 3.4).

Um festzustellen, ob der Bf. mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringe, sei das Wesen der fraglichen Umsätze aus der Sicht eines

Durchschnittsverbrauchers zu ermitteln (EUGH C-41/04, C-349/96, VwGH 2006/15/0161, EUGH RsC-34/99).

Für die Z als Durchschnittsverbraucher sei wesentlich, dass sie die gesamte Infrastruktur (Geräte, Räumlichkeiten, Anschlüsse) zur Verfügung gestellt bekomme, um ihre Leistungen den Kunden gegenüber anbieten zu können (Pkt 3.4 des Vertrages).

Dass Finanzamt gehe davon aus, dass der Bf. der Z gegenüber eine einheitliche sonstige Leistung erbringe und die allfällige Vermittlung von Wettverträgen nur ein unselbständiger Teil davon sei.

Dem Berichtigungsbegehren des Bf. für den Zeitraum 10/2011 sei daher nicht Folge geben worden.

Der Bf. erhob Berufung (Beschwerde) gegen die Nichtberücksichtigung der für 10/2011 gemäß § 16 UStG erklärten Berichtigungen in Höhe von € 37.226,29 im Zusammenhang mit den in den Jahren 2006 bis 2010 erbrachten Umsätzen aus der Vermittlung von Wettdienstleistungen.

Der Bf. ersuchte um Korrektur seines Antrages auf Berücksichtigung von € 37.226,29 und Ansatz eines Betrages von € 1.591,77 für tatsächlich steuerpflichtige Umsätze in Höhe von € 7.985,85 für den Monat 10/2011, welche im ursprünglichen Betrag von € 38.818,06 enthalten gewesen waren.

In der Berufung zählte der Bf. die in Punkt 3 des Vertrages angeführten Pflichten des Vermittlers, sowie die unter Punkt 4 aufgezählten Pflichten des Geschäftsherrn auf und stellte seine Interpretation derselben insofern dar, als er vom Vorliegen einer reinen Wettvermittlungsleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ausgeht.

Ergänzend teilte der Bf. mit, dass seiner Ansicht nach der Fall der angeführten UFS Entscheidung (RV/0290-S/09) sehr wohl größtenteils Ähnlichkeiten mit dem gegenständlichen Fall habe.

Es sei aus Punkt 3 des Vertrages herauszulesen, dass die Produkte des Wettanbieters sehr wohl als solche erkennbar sein sollten, dies ergebe sich auch aus der Kennzeichnung des Wettlokales mit Logo und Bezeichnung "B".

Nach Meinung des Bf. habe das Finanzamt die Frage der Einheitlichkeit der Vermittlungsleistung unrichtig beurteilt.

Der Bf. verwies hierzu auf § 1 RZ 730 Ruppe, USt Kommentar zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung.

Die Wettvermittlungsleistung des Bf. sei als Hauptleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn zu sehen, die anderen Zusatzleistungen seien unselbständige Nebenleistungen.

Der Bf. erhalte gemäß Punkt 4.5 des Vertrages eine Vergütung für die klassische Wettvermittlung und die damit typisch verbundenen Leistungen.

Für die vertraglich vereinbarte Zurverfügungstellung der Wettterminals und Anschlüsse werde keine gesonderte Vergütung bezahlt.

Es liegen nach Ansicht des Bf. im vorliegenden Fall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise reine Vermittlungsleistungen vor.

Das Finanzamt habe auch nicht ausgeführt, von welcher einheitlichen sonstigen Leistung es ausgegangen sei.

Der Bf. teilte mit er habe die Provisionszahlungen 2006 bis 2009 gemäß § 16 UStG korrigiert und dem Wettanbieter übermittelt.

Der Bf. stellte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Am 9.12.2016 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2011 und berücksichtigte auch in diesem die vom Bf. beantragte Berichtigung nicht.

Obwohl gemäß § 253 BAO die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Monat 10/2011 auch gegen den späteren Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet gilt, erhob der Bf. fristgerecht auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vom 9.12.2016 Beschwerde beim Finanzamt, wiederholte darin sein bisheriges Vorbringen und ergänzte dieses um die Ablichtung eines Artikels von Tumpel in der SWK 9/2014 betreffend den umsatzsteuerlichen Leistungsort bei der Vermittlung von Wetten.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte der Bf. in Ablichtung beispielhaft Rechnungen vor, welche er in den Streitjahren ausgestellt und im Oktober 2011 berichtigt hat. Die vorgelegten Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der steuerliche Vertreter in Wiederholung des bisherigen Vorbringens, dass keine Vermietung von Räumlichkeiten vorliege, sondern der Bf. Wettdienstleistungen vermittle. Da das Finanzamt die Leistung nicht definiert habe und offensichtlich von einer Grundstücksleistung ausgehe, könne auch kein Leistungsort bestimmt werden. Es sei nur die Provision von den tatsächlich getätigten Umsätzen vom Bf. erhalten worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes erklärte, dass von einem Leistungsbündel und nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung von einem in Österreich gelegenen Leistungsort auszugehen sei. In der zitierten UFS Entscheidung sei das Vorliegen von Vermittlungsleistungen unstrittig gewesen, dies sei im gegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall. Das Finanzamt erklärte, dass es keineswegs von einer Grundstücksleistung ausgehe. In § 3a UStG werde die sonstige Leistung definiert, die dort enthaltenen Leistungsortregeln bestimmen für einzelne Leistungen den Leistungsort explizit, die nicht Genannten würden daher unter die Generalklausel fallen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die am 27.6.2013 fristgerecht erhobene Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfeststellungsbescheid für den Monat 10/2011 vom 23.5.2013 gilt nach § 253 Satz 1 BAO weiter als auch gegen den vom Finanzamt am 9.12.2016 erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2011. Außerdem hat der Bf. fristgerecht ergänzend Beschwerde gegen den am 9.12.2016 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2011 erhoben.

Strittig ist im vorliegenden Fall wie die vom Bf. in den Jahren 2006 bis 2010 gegenüber der Z erbrachten Leistungen zu qualifizieren und ob diese in Österreich steuerbar sind.

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf. ist Lokalbetreiber in S und hat mit der Z im Jahr 2006 einen als Wettvermittlungsvertrag bezeichneten Vertrag geschlossen. Die Z hat ihren Sitz in K und ist eine Gesellschaft nach den Gesetzen der Republik K, welche internetbasierte Dienstleistungen unterschiedlichen Inhaltes betreibt und anbietet.

Nach diesem Vertrag stattete der Bf. sein Lokal mit Wettterminals und einem Breitbandinternetanschluss aus und leistete den für den Betrieb erforderlichen Support wie insbesondere Service und Administration.

Die Wettabwicklung erfolgte in der Weise, dass dem jeweiligen Kunden für die Wettabgabe ein Wettschein ausgedruckt (am Terminal) oder ausgehändigt (am Counter durch Personal) wurde, welcher als schriftliche Bestätigung des Wettvertrages zwischen dem Kunden und der Z galt. Der Bf. war ermächtigt, Geldbeträge für die Z treuhändig einzuziehen, sowie gegen Übergabe des Originalwettscheines Gewinne auszuzahlen oder Wetteinsätze zurückzuzahlen. Der Bf. verwaltete treuhändig die Wetteinnahmen und erhielt von der Z monatlich prozentmäßig berechnete Provisionen einschließlich Umsatzsteuer vom Wettumsatz in seinem Betrieb.

In den Jahren 2006 bis 2010 hat der Bf. folgende Beträge als Provisionen erhalten und in den an die Z ausgestellten Rechnungen diese der Umsatzsteuer unterzogen und die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt.

Jahr	Bruttobetrag	Umsatzsteuer 20%
2006	35.037,60	5.839,60
2007	46.579,96	7.763,33
2008	43.535,77	7.255,96
2009	68.239,92	11.373,32
2010	39.515,08	6.585,85

In der Umsatzsteuervoranmeldung für 10/2011 beantragte der Bf. die Berichtigung der in den Jahren 2006 bis 2010 der Umsatzsteuer unterzogenen Beträge, da nach seiner

Ansicht die von ihm erbrachten Leistungen als Vermittlungsleistungen in Österreich nicht steuerbar seien.

Der Bf. hat die Rechnungen für 2006 bis 2010 gemäß § 11 Abs. 12 UStG am 31.10. 2011 berichtigt.

Das Finanzamt hat mit Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 10/2011 vom 23.5.2013 dem Berichtigungsantrag keine Folge gegeben und dies damit begründet, dass seiner Meinung nach der Bf. sonstige Leistungen, von denen nur ein Teil die Vermittlungsleistung darstelle, gegenüber der Z erbracht habe.

Der Bf. erhob Berufung und erklärte, dass seiner Ansicht nach er 2006 bis 2010 Vermittlungsleistungen gem § 3a Abs. 4 bzw. Abs. 8 UStG 1994 erbracht habe, welche in Österreich nicht steuerbar gewesen sind, beantragte die Berichtigung im Sinne seiner Umsatzsteuervoranmeldung 10/2011 und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Das Finanzamt erließ am 9.12.2016 den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2011, in welchem die vom Bf. beantragte Berichtigung der Umsatzsteuer für 2006 bis 2010 nicht berücksichtigt wurde. Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. Beschwerde.

Der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichtes geht davon aus, dass die Leistung des Bf. darin bestand, die Wettterminals samt Breitbandinternetleitung bereitzustellen, die Geräte zu warten, während der Öffnungszeiten die Spielbereitschaft der Geräte aufrechtzuerhalten, für die Wettabwicklung zu sorgen, Wettscheine auszudrucken, Störungen an den Geräten zu beheben. Der Bf. wurde nicht jeweils aktiv tätig, um den einzelnen Kunden zum Abschluss eines Wettvertrages zu veranlassen. Als Entgelt für die erbrachten Leistungen erhielt der Bf. Provisionen bestehend in einem prozentuellen Anteil an den Wetterträgen.

Rechtliche Grundlagen :

Ob eine sonstige Leistung in Österreich steuerbar ist, bestimmt sich nach den Leistungsortregeln des § 3a UStG 1994, wobei ab 1.1.2010 eine Neuregelung des Leistungsortes erfolgte.

Rechtslage Jahre 2006 bis 2009 :

§ 3a Abs. 4: Eine Vermittlungsleistung wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

§ 3a Abs. 12 : Soweit keine spezielle Leistungsortregel anwendbar ist, wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Generalklausel).

Rechtslage ab 1.1.2010 :

§ 3a (Abs. 8) UStG lautet: Eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

§ 3a (Abs. 6) UStG lautet: 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 (Generalklausel).

Rechtliche Würdigung :

Unstrittig – und auch vom Bf. nicht bestritten – ist, dass der Bf. ein Bündel von Leistungen erbringt. Streit besteht darüber, ob dieses Bündel in seiner Gesamtheit als Vermittlungsleistung oder als andere sonstige Leistung zu beurteilen ist.

Diese Beurteilung hat nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Tätigkeit, wie sie einem unbeteiligten Dritten gegenüber erscheint, zu erfolgen, dies unabhängig davon, dass der zwischen dem Bf. und dem Geschäftsherrn abgeschlossene Vertrag als "Vermittlungsvertrag" bezeichnet wird und die Pflichten des Bf. in Punkt 3 als Pflichten des "Vermittlers" betitelt sind.

Das Bundesfinanzgericht hatte zu prüfen und beurteilen, welche Leistungen der Bf. tatsächlich in den Streitjahren 2006 bis 2010 erbracht hat.

Ausgehend von den Angaben über die tatsächliche Tätigkeit, dem vorliegenden Vertrag und dem Akteninhalt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es im Lokal des Bf. zum Abschluss von Wettverträgen zwischen Dritten/Kunden und der Z kommt.

Bei der Beurteilung der Frage, welche Leistung der Bf. in diesem Zusammenhang gegenüber dem Geschäftsherrn erbringt, geht der erkennende Senat davon aus, dass die Tätigkeit der Vermittlung eines Vertrages ein aktives Tun seitens des Bf. voraussetzen würde, welches im vorliegenden Fall nach dem festgestellten Sachverhalt aber nicht vorliegt.

Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn jemand es für einen Auftraggeber übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen diesem und einem Dritten zustande zu bringen. Der Vermittler wird im Namen und auf Rechnung eines Dritten tätig und muss dies im Außenverhältnis zu Ausdruck bringen (VwGH 31.1.2001, 97/13/0066).

Der EUGH hat dazu entschieden, dass die Vermittlungstätigkeit eine Mittlertätigkeit ist, die u.a. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und Auftrag des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck der Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat (EUGH 21.6.2006, C-453/05, Ludwig, Rz 28).

Von einer Vermittlungsleistung kann nur gesprochen werden, wenn ein aktiver konkreter Beitrag geleistet wird, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (Ruppe/Achatz § 3a TZ 70).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im zu diesem Thema neuesten Erkenntnis Ra 2014/15/0056 vom 23.11.2016 ausführt, ist im Fall von Wettleistungen neben der Feststellung, dass eine Vielzahl von Supportleistungen durch einen Lokalbetreiber (Bf.) erbracht werden, auch festzustellen, ob eine Mitwirkung des Bf. an den Vertragsabschlüssen (gemeint zwischen dem Kunden und dem Wettanbieter) vorliegt. Ohne eine solche aktive Mitwirkung könne nicht von einer Vermittlungsleistung ausgegangen werden, weil jede Leistung im Vorfeld oder Umfeld eines Vertragsabschlusses sonst zu einer Vermittlungsleistung werde.

Angewendet auf den vorliegenden Streitfall bedeutet dies, dass bei der Beurteilung der Frage, ob Vermittlungsleistungen des Bf. oder sonstige Leistungen vorliegen, dem Verwaltungsgerichtshof folgend, zu prüfen war, welchen aktiven Beitrag (Tätigkeit) der Bf. entfaltet hat, um die Verträge zwischen den Kunden und dem Wettanbieter zustande kommen zu lassen.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Wettverträge derart zu Stande gekommen sind, dass die Kunden das Lokal des Bf. betreten und entweder am Wettterminal oder beim Counter ihre Wette abschließen und den Wettschein entgegen nehmen.

Die in Punkt 3 des Vertrages angeführten Pflichten des Bf. bestehen neben der Verfügbarmachung und des Anbietens der Dienstleistungen des Geschäftsherrn (Pkt. 3.1 und 3.2) in seinem Lokal noch in umfangreichen weiteren Pflichten: Beistellung und Anschaffung der erforderlichen Geräte und Anschlüsse einschließlich Breitbandinternetverbindung auf eigene Rechnung (Pkt 3.4), Hinweis im Betrieb, dass das Produkt vom Geschäftsherrn auf Basis grenzüberschreitender Dienstleistung angeboten wird (Pkt 3.5), Auflegen von Werbematerial des Geschäftsherrn (Pkt 3.6) usw.

Im vorliegenden Fall stellt der Bf. seine Räumlichkeiten und die darin aufgestellten Wettterminals samt Internetverbindung Dritten gegenüber zur Verfügung. Die Kunden betreten das Lokal und machen vom Angebot des Geschäftsherrn insofern Gebrauch, als sie an diesen Terminals oder beim Counter Wetteinsätze tätigen und damit einen Vertrag mit dem Geschäftsherrn abschließen. Dies geschieht jedoch ohne aktives positives Zutun und jeweils konkreten Beitrag (Vermittlungshandlung) des Bf., da die Wettkunden dies selbständig erledigen und auch in dieser Absicht das Wettlokal betreten. Kunden, die ein als Wettlokal gekennzeichnetes Lokal aufsuchen, wissen, was sie dort erwartet, nämlich die Möglichkeit gegen Einsatz von Geld Wetten einzugehen. Einer Mitwirkung des Lokalbetreibers im Sinne eines Einwirkens auf den Kunden, der das Lokal betritt, mit dem Wettanbieter zu kontrahieren, bedarf es nicht und erfolgt diese nach der Lebenserfahrung auch nicht.

Leistungen (Umsätze) sind als einheitlich anzusehen, auch wenn sie aus mehreren Handlungen bestehen, wenn sie objektiv eine einzige wirtschaftliche Leistung darstellen, dies ist nach der Judikatur aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu beurteilen.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass das vom Bf. angebotene Leistungsbündel aus der Einschätzung des Dritten zu beurteilen ist. Aus der Sicht eines Dritten besteht die Tätigkeit des Bf. nicht darin, den Abschluss eines Wettvertrages mit seinem Geschäftsherrn zu vermitteln, sondern den Kunden die Gelegenheit zu bieten in den Geschäftsräumen auf den vom Bf. angeschafften Wettterminals in angenehmer Atmosphäre (Möglichkeit auch des Konsums von Getränken) über die vom Bf. zur Verfügung gestellte Internetverbindung auf eigenen Wunsch ohne aktives Zutun des Bf. Wettverträge abzuschließen. Der Bf. erbringt sonstige Leistungen in Form eines Bündels an Supportleistungen gegenüber dem Geschäftsherrn.

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich daher nicht von jenem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, zu Grunde lag, auch wenn der dortige Vertrag als "Aufstellungsvertrag" und der gegenständliche Vertrag als "Vermittlungsvertrag" bezeichnet wurde. Der Bf. gestattet es als inländischer Lokalinhaber der ausländischen Wettfirma gegen Entgelt (Provision), die von ihm angeschafften bzw. aufgestellten Automaten in seinen Räumlichkeiten zur Durchführung von Wetten zu nutzen, kennzeichnet sein Lokal mit dem Firmenlogo des Wettanbieters, übernimmt die Wartung, den Service und das Cashhandling der Geräte, hält die Spielbereitschaft während der Öffnungszeiten aufrecht und betreibt die Wettannahmestelle (d.h. Wettabwicklung, Ausdruck und Verwahrung der Wettscheine). Eine Mitwirkung des Bf. am Abschluss der Wettverträge konnte jedoch nicht festgestellt werden.

Da es sich im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht um Vermittlungsleistungen handelt, sondern um andere sonstige Leistungen, für welche spezielle Leistungsordnungen nicht anwendbar sind, sind die Leistungen des Bf. unter die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG (2006 bis 2009) bzw. § 3a Abs. 6 (2010) zu subsumieren.

Die vom Bf. in den Jahren 2006 bis 2009 erzielten Provisionen sind daher, da die Leistungen des Bf. nach der für diesen Zeitraum maßgeblichen Generalklausel an dem Ort als ausgeführt gelten, von dem aus der Unternehmer (Bf.) sein Unternehmen betreibt, zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Für die sonstigen Leistungen, welche im Jahr 2010 erbracht wurden, ist § 3a Abs. 6 UStG in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung anzuwenden, und diese sind als in Österreich nicht steuerbar zu beurteilen, da sie als an dem Ort als ausgeführt gelten, von dem aus der Empfänger – im vorliegenden Fall die Z - ihr Unternehmen betrieben hat.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 war daher spruchgemäß teilweise Folge zu geben und dem Berichtigungsantrag des Bf. hinsichtlich der Berichtigungen für die Jahre 2006 bis 2009 nicht zu entsprechen, der Berichtigung eines Betrages in Höhe von € 6.585,85 betreffend das Jahr 2010 hingegen zu entsprechen.

Hingewiesen wird, dass laut Unterlagen die Umsätze des Bf. im Monat 10/2011 im Jahresbescheid vom 9.12.2016 enthalten sind und versteuert wurden.

Die mit Bescheid vom 9.12.2016 festgesetzte Umsatzsteuerzahllast von € 14.659,04 für das Jahr 2011 wird daher um den Betrag der Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 UStG in Höhe von € 6.585,85 vermindert und mit € 8.073,19 festgesetzt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Da betreffend die im vorliegenden Fall zu lösende Rechtsfrage das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Ra 2014/15/0056 vom 23.11.2016 vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 11. Mai 2017