

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Helmut Grubmüller, Weyrgasse 5/7, 1030 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr (undatiert) zu Steuernummer FA xxx, bei der Beschwerdeführerin eingelangt am 12.08.2009, betreffend Gebühr für den Abschluss von Sportwetten (§ 33 TP 17 GebG 1957) für das Jahr 2007 in Höhe von 60.006,19 Euro und Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG 1957 in Höhe von 18.001,00 Euro, sowie Gebühr für den Abschluss von Sportwetten (§ 33 TP 17 GebG 1957) für das Jahr 2008 in Höhe von 97.099,01 Euro und Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG 1957 in Höhe von 29.129,00 Euro zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden nach § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Den vorgelegten Verwaltungsakten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 16. Juli 2007 die Bewilligung bis 31. Dezember 2010 erteilt worden war, in ihrem Wettbüro mit der Bezeichnung "K." am Standort V., durch den gewerbsmäßigen Abschluss von Wetten die Tätigkeit als Buchmacher auszuüben. Die Bewilligung erstreckte sich auch auf Wettabschlüsse in von der Bewilligungsbehörde zur Kenntnis genommenen Annahmestellen unter Verwendung geeigneter Wettannahmeeinrichtungen und -geräte. Im Bescheid wurden weitere Bedingungen und Auflagen für diese Bewilligung auferlegt.

Weiters finden sich in den vorgelegten Verwaltungsakten Ablichtungen "Allgemeiner Wettbestimmungen" der Bf.

Unbestritten ist, dass die Bf. keine Rechtsgebühren nach § 33 TP 17 GebG abgeführt hat. Ab 5. Februar 2009 erfolgte durch das Finanzamt Freistadt, Rohrbach, Urfahr eine Prüfung der Selbstberechnung der Gebühren nach § 33 TP 17 GebG, deren Ergebnis

in einem dem Prüfungsbericht nach § 150 BAO vom 10. August 2009 angeschlossenen "Prüfungsfeststellungen" festgehalten ist.

Mit zwei undatierten Bescheiden setzte die belangte Behörde gegenüber der Bf. für den Abschluss von Sportwetten im Jahr 2007 die Gebühr nach § 33 TP 17 GebG im Betrag von EUR 60.006,19 sowie eine Erhöhung im Betrag von EUR 18.001,00 und für das Jahr 2008 die Gebühr im Betrag von EUR 97.099,01 sowie eine Erhöhung im Betrag von EUR 29.129,00 fest. Die Bescheide begründen gleichlautend, die Festsetzung könne erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 (BAO) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden. Im gegenständlichen Fall erfolge die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO, weil keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben worden seien. Bei der Ermessensübung (§ 20 BAO) sei dem Vorrang des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (der Rechtsrichtigkeit) vor jenem der Rechtsbeständigkeit Rechnung getragen worden. Hinsichtlich der weiteren Begründung und der Bemessungsgrundlagen werde auf die Feststellungen im beigeschlossenen Prüfungsbericht vom 10. August 2009 verwiesen.

Gegen beide Bescheide erhob die Bf. Berufung, in der sie unter Hinweis auf ihre allgemeinen Wettbestimmungen zusammengefasst vorbrachte, im vorliegenden Fall seien Wetten vom Ausland nach Österreich vermittelt worden. Es handle sich um Wetten, die im Ausland abgeschlossen worden seien und zu einem österreichischen Buchmacher vermittelt worden seien. Für derartige Wetten falle nach der derzeitigen Gesetzeslage in Österreich keinerlei Gebühr an. Entscheidend sei somit die Frage, ob die Wette im Inland zustande gekommen sei; nur dann könne sich daran eine Gebührenpflicht knüpfen. Die Wetten seien "immer nach demselben Schema" abgewickelt worden: Der Buchmacher habe zwar seinen Sitz in Österreich, der Kunde gehe jedoch in Deutschland in einen dortigen "Wettshop" und schließe dort die Wette mit dem "Vermittler" ab. Der Vermittler werde für den Buchmacher tätig. Es sei schon von vornherein klar, dass - zumindest mangels anderer ausdrücklicher Vereinbarung der Vertragsparteien - diese Wetten am tatsächlichen Abschlussort - dort, wo Kunde und Vermittler handelten - zustande kämen. Unrichtig sei die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde, wonach der Ausdruck eines Wettscheines einen vorher abgeschlossenen Vertrag nur bestätige. Der Vertrag komme vielmehr durch den Ausdruck und die Übergabe des Wettscheines an den Kunden zustande.

Mit Berufungsentscheidung vom 12. Mai 2011, GZ. RV/1048-L/09, miterledigt RV/1052-L/09 gab der unabhängige Finanzsenat den Berufungen Folge und hob die Bescheide vom 10. August 2009 auf. Im Rahmen ihrer Entscheidungsgründe gab der unabhängige Finanzsenat zunächst die eingangs erwähnten "Prüfungsfeststellungen", sodann eine Stellungnahme des Rechtsfreundes der Bf. im Abgabenverfahren sowie den Inhalt einer Besprechung der Prüfungsergebnisse bei der Mitbeteiligten und schließlich den weiteren Gang des Abgabenverfahrens, namentlich die Festsetzung der Rechtsgebühren samt

Erhöhung sowie den Inhalt der Berufung wieder, um daran anschließend über diese zu erwägen:

"Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen (z.B. Wetten bei Pferderennen oder auf den Ausgang eines oder mehrerer Fußballspiele) der Gebühr in Höhe von 2 % des bedungenen Entgelts. Ausgenommen von dieser Bestimmung sind Wetten im Rahmen des Totos. Eine Wette ist eine Verabredung, bei der über ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis ein bestimmter Preis für denjenigen vereinbart wird, dessen Behauptung sich als richtige herausstellt (§ 1270 ABGB).

Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird. Als Vermittlung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise (siehe auch Rz 873 Gebührenrichtlinien).

Dies hat umgekehrt zur Folge, dass eine Wette als im Ausland geschlossen gilt, wenn sie vom Ausland in das Inland vermittelt wird; dies muss auch vielmehr gelten, wenn im Inland in Bezug auf den Vertragsabschluss keinerlei Tätigkeit entfaltet wird.

Das Finanzamt ging (in Bezug auf beide Verträge) bei Erlassung der Bescheide davon aus, dass die Urkunden im Ausland errichtet worden waren und begründete die Gebührenschuld jeweils damit, dass die Berufungswerberin ihren Sitz im Inland habe und dass jedenfalls, da in den Verträgen ein Erfüllungsort nicht genannt sei, nach bürgerlichem Recht der Sitz des Schuldners Erfüllungsort sei. Da die Berufungswerberin ihren Sitz im Inland habe, habe jeweils eine der Vertragsparteien auf Grund des Vertrages (der Verträge) eine Leistung im Inland zu erbringen bzw. sei ein Erfüllungsort in Österreich gelegen.

Der Umstand dass der Sitz der Berufungswerberin in Österreich gelegen ist, kann für sich alleine keine Gebührenpflicht begründen.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass im Zusammenhang mit der abgabenbehördlichen Prüfung verschiedene Punkte in den Wettbestimmungen angepasst wurden, kann ebenfalls keine rechtliche Bedeutung beigemessen werden, weil diese Punkte dem Grunde nach nicht geändert worden sind, sondern nur eine Klarstellung erfolgt ist.

Die Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung der Gebührenerhöhung ist (nur) eine Rechtsfolge."

Gegen diesen Bescheid richtete sich die Amtsbeschwerde des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Mit Erkenntnis vom 28. Juni 2012, Zl. 2011/16/0148 hat die Berufungsentscheidung vom 12. Mai 2011, GZ. RV/1048-L/09, RV/1052-L/09 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und Folgendes ausgeführt:

"In Ansehung des Spruches des angefochtenen Bescheides ist davon auszugehen, dass die belangte Behörde die erstinstanzlichen Abgabenbescheide im Rahmen einer meritorischen Entscheidung nach § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufhob, sodass in der vorliegenden Sache auch keine weitere Entscheidung mehr in Betracht käme (vgl. etwa Ritz, Kommentar zur BAO4, Rz. 33 f. zu § 289 BAO). Dem könnte nur dann nicht entgegen getreten werden, wenn in der vorliegenden Sache die Festsetzung einer Rechtsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 GebG (samt Erhöhung) schlechthin ausgeschlossen wäre. Der Begründung des angefochtenen Bescheides ist zu entnehmen, dass die belangte Behörde ihrerseits die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, der Tatbestand nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 GebG sei durch im Inland abgeschlossene Wettverträge erfüllt, nicht teilte.

Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 des Gebührengesetzes 1957, BGBl. Nr. 267

- GebG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung durch das Ausspielungsbesteuerungsänderungsgesetz, BGBl. I Nr. 105/2005 - ABÄG (sohin vor der Glücksspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010), beträgt die Rechtsgebühr für im Inland abgeschlossene Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, außer im Rahmen des Totos 2 vH vom Wert des bedungenen Entgelts. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird.

Nach § 28 Abs. 3 GebG in der Fassung durch das ABÄG sind zur Entrichtung der Gebühr bei Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen die Vertragsteile und der Vermittler der Wetten und bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Bei Wetten und Glücksspielen hat der Veranstalter und der Vermittler die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3). Als Vermittlung im Sinne dieser Bestimmung gilt jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise.

Während die Abgabenbehörde erster Instanz - offensichtlich unter Zugrundelegung von Ergebnissen der Außenprüfung der Mitbeteiligten - davon ausging, dass die der Festsetzung der Rechtsgebühr zugrunde gelegten Wetten im Inland abgeschlossen worden seien, teilte die belangte Behörde diese Ansicht nicht, sondern zog vielmehr aus § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 zweiter Satz GebG den Umkehrschluss, dass eine Wette als im Ausland geschlossen gelte, wenn sie vom Ausland in das Inland vermittelt werde.

Weder den Abgabenbescheiden erster Instanz noch dem angefochtenen Bescheid sind - von der Behörde nachvollziehbar begründete - Sachverhaltsfeststellungen über das Zustandekommen der gegenständlichen Wetten zu entnehmen, womit auch die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass der Tatbestand nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 GebG keinesfalls erfüllt sei, einer Grundlage entbehrt, weshalb der angefochtene

Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben ist.

Für das fortzusetzende Verfahren ist folgendes festzuhalten:

Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 GebG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des ABÄG unterliegen im Inland abgeschlossene Wetten (anlässlich sportlicher Veranstaltungen) der dort genannten Rechtsgebühr. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt (§ 28 Abs. 3) wird. Der zweite Satz leg. cit. enthält damit die Fiktion eines Wettabschlusses im Inland für den Fall, dass die Wette zwar im Ausland abgeschlossen wurde, dem jedoch eine Vermittlung im Sinne des § 28 Abs. 3 GebG vom Inland in das Ausland zu Grunde liegt. Aus dieser eine Erweiterung der Gebührenpflicht begründenden Fiktion kann jedoch nicht der von der belangten Behörde gezogene Umkehrschluss abgeleitet werden, dass eine Vermittlung von Wetten vom Ausland in das Inland keinen Abschluss der Wette im Inland zur Folge haben könnte.

Nach dem ersten Satz des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 GebG ist maßgeblich, dass die Wette im Inland abgeschlossen wurde. Abgesehen von dem Fall, dass die Parteien des Glücksvertrages ihre die Wette begründenden Willenserklärungen (Anbot und Annahme) im Inland abgeben und damit der Abschluss im Inland erfolgt, hängt die Beantwortung der Frage des Ortes des Abschlusses bei Vertragsparteien, die ihre rechtsgeschäftlichen Erklärungen einerseits im Inland, andererseits im Ausland abgeben, davon ab, an welchem Ort die Vertragserklärung, die die beiderseitige Vertragsbindung bewirkt (sohin die Annahmeerklärung), dem Empfänger zugeht (vgl. die E des OGH vom 9. März 1983, 6 Ob 715/81). Maßgeblich ist beschwerdefallbezogen damit der Ort, an dem die die Wette begründende Annahmeerklärung dem Offerenten zugeht.

An dieser an die rechtsgeschäftlichen Erklärungen anknüpfenden Betrachtung ändert - abgesehen von der Fiktion des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 zweiter Satz GebG - die Beziehung eines Vermittlers nichts.

Dem Vorbringen der Mitbeteiligten im Abgabenverfahren zufolge seien aber die gebührengegenständlichen Wetten "immer nach demselben Schema" abgewickelt worden, dass der Kunde die Wette mit dem in Deutschland ansässigen "Vermittler" abgeschlossen habe. In Ansehung dieses Vorbringens, dass die Wette wirksam zwischen Kunden und "Vermittler" im Ausland abgeschlossen worden sei, wäre im Zuge des fortzusetzenden Verfahrens daher primär zu prüfen, ob die in Deutschland ansässigen "Vermittler" lediglich die die Wette begründenden Erklärungen zwischen Kunden und Buchmacher vermittelten, d.h. weiterleiteten, oder, wie von der Mitbeteiligten behauptet, in Vertretung der Mitbeteiligten die Wetten mit den Kunden in Deutschland bereits abschlossen (zur Abgrenzung des Boten vom Bevollmächtigten vgl. etwa Strasser in Rummel, Kommentar zum ABGB, 1. Band 3, Rz. 53 zu § 1002, sowie die in Dittrich/Tades, MGA ABGB 36, unter E 92 ff zu § 1002 ABGB wiedergegebene zivilgerichtliche Judikatur).

Sollte den in Deutschland ansässigen "Vermittlern" allerdings tatsächlich nur die Rolle zugekommen sein, die rechtsgeschäftlichen Erklärungen der Vertragsparteien weiterzuleiten, liegt nach dem Gesagten ein Abschluss der Wette im Inland vor, weil die Annahmeerklärung des Kunden dem Buchmacher im Inland zugeht.

Würde dagegen ein Kunde in Deutschland das Offert auf Abschluss der Wette stellen und daraufhin eine Annahmeerklärung des Buchmachers im Wege des "Vermittlers" dem Kunden in Deutschland zugehen, läge nach allgemeinen rechtsgeschäftlichen Grundsätzen ein Abschluss im Ausland vor, der von der Fiktion des § 33 TP 17 Z. 6 iVm § 28 Abs. 3 letzter Satz GebG, der lediglich von der Annahme und der Weiterleitung von Wetteinsätzen (d.h. des Wettpreises) spricht, nicht erfasst ist. Anderes mag nach § 33 TP 17 Abs. 2 GebG idF der Glücksspielgesetz-Novelle 2008 gelten."

Mit dem Berufungsentscheidung vom 14. Jänner 2013, RV/0883-L/12, miterledigt RV/0887-L/12 wies die belangte Behörde die Berufungen der ehemals mitbeteiligten und nunmehr beschwerdeführenden Partei als unbegründet ab. Begründend führte sie nach Wiedergabe aus dem zitierten Erkenntnis vom 28. Juni 2012 aus, gegenständlich sei von folgendem Sachverhalt auszugehen:

"...

Nach den Feststellungen des Finanzamtes werden 'in Österreich keine Wetten abgeschlossen'; dh., die Berufungswerberin betreibt in Österreich kein Wettlokal oder Wettbüro. In Deutschland wurden mit verschiedenen Personen Wettvermittlungsverträge geschlossen, wodurch diese Wettvermittler verpflichtet waren, Wettaufträge zwischen dem Wetthalter und Wettkunden zu vermitteln.

Durch die Verwendung des Begriffes Vermittler im Wettvermittlungsvertrag und auch in den Allgemeinen Wettbestimmungen ist davon auszugehen, dass für den Buchmacher ein Vermittler tätig ist.

Maßgebend ist also, wie die Tätigkeit des Vermittlers rechtlich einzuordnen ist, wobei von der tatsächlichen Tätigkeit und den rechtlichen Befugnissen (laut Wettbedingungen und Allgemeine Wettbestimmungen) auszugehen ist.

Eine Person, die nur beauftragt ist, für einen anderen Geschäfte mit Dritten zu vermitteln, ist kein Stellvertreter. Der Vermittler weist nur Abschlussgelegenheiten nach und bringt potentielle Kontrahenten zusammen. Die Tätigkeit besteht also in der Einziehung von Erkundigungen und im Erteilen von Auskünften. Er bereitet den Geschäftsabschluss vor, tätigt ihn aber nicht selbst. Ein Vermittler ist also eine Person, die jemand anderem 'hilft', ein Geschäft abzuschließen, indem er für jemanden eine interessierte Person sucht, mit der der Auftraggeber sodann in Kontakt tritt oder eine Sache sucht, die der Auftraggeber zu erwerben, mieten, oder dgl. will. Keinesfalls ist der Vermittler Bote oder Stellvertreter des Geschäftsherren.

...

Nach den Feststellungen des Finanzamtes wird der Vermittler in Deutschland dadurch tätig, dass er die die Wetten begründenden Wettangebote (Erklärungen der Wettteilnehmer) an den Buchmacher vermittelt, er leitet die Angebote ins Inland weiter, wo sie angenommen werden. (Anm.: Sofern vom Buchmacher eine Wette (präzise: ein Wettangebot) nach den Allgemeinen Wettbedingungen abgelehnt wird, ist die Sache insofern rechtlich nicht von Bedeutung, als kein Vertrag zustande kommt).

Nach dem Zivilrecht kommt ein Vertrag, so auch ein Wettvertrag dort zustande, wo ein entsprechendes Angebot angenommen wird, dies ist im Inland. Die Aushändigung des Wettscheines an den Kunden (im Ausland) bestätigt das Zustandekommen des Vertrages und ist nur als Ausführungshandlung (Bestätigung) zu werten.

..."

Die gegen diesen Ersatzbescheid gerichtete Beschwerde begehrt die Aufhebung dessen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 29. Mai 2013, ZI. 2013/16/0042 den angefochtenen Ersatzbescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und dazu ausgeführt:

Die vorliegende Beschwerde sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Ersatzbescheides zusammengefasst darin, aus der von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid gepflogenen rechtlichen Wertung eines Vermittlers und seiner Aufgaben lasse sich konkret nichts gewinnen. Vielmehr sei der tatsächliche Sachverhalt zu eruieren und die anstehende Rechtsfrage nicht anhand einer abstrakten Definition von Tätigkeiten zu lösen.

Im Übrigen wiederholte die Beschwerdeführerin ihr in ihrer Berufung erstattetes Vorbringen, welches bereits im zitierten Erkenntnis vom 28. Juni 2012 näher wiedergegeben ist.

Bereits im Erkenntnis vom 28. Juni 2012 führte der Verwaltungsgerichtshof für das fortzusetzende Verfahren aus:

"Weder den Abgabenbescheiden erster Instanz noch dem angefochtenen Bescheid sind - von der Behörde nachvollziehbar begründete - Sachverhaltsfeststellungen über das Zustandekommen der gegenständlichen Wetten zu entnehmen, womit auch die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass der Tatbestand nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 GebG keinesfalls erfüllt sei, einer Grundlage entbehrt, weshalb der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben ist.

...

Dem Vorbringen der Mitbeteiligten im Abgabenverfahren zufolge seien aber die gebührengegenständlichen Wetten 'immer nach demselben Schema' abgewickelt worden, dass der Kunde die Wette mit dem in Deutschland ansässigen 'Vermittler' abgeschlossen habe. In Ansehung dieses Vorbringens, dass die Wette wirksam zwischen Kunden und 'Vermittler' im Ausland abgeschlossen worden sei, wäre im Zuge des fortzusetzenden Verfahrens daher primär zu prüfen, ob die in Deutschland ansässigen 'Vermittler' lediglich die die Wette begründenden Erklärungen zwischen Kunden und Buchmacher vermittelten, d.h. weiterleiteten, oder, wie von der Mitbeteiligten behauptet, in Vertretung der Mitbeteiligten die Wetten mit den Kunden in Deutschland bereits abschlossen (zur Abgrenzung des Boten vom Bevollmächtigten vgl. etwa Strasser in Rummel, Kommentar zum ABGB, 1. Band3, Rz. 53 zu § 1002, sowie die in Dittrich/Tades, MGA ABGB36, unter E 92 ff zu § 1002 ABGB wiedergegebene zivilgerichtliche Judikatur).

Sollte den in Deutschland ansässigen 'Vermittlern' allerdings tatsächlich nur die Rolle zugekommen sein, die rechtsgeschäftlichen Erklärungen der Vertragsparteien weiterzuleiten, liegt nach dem Gesagten ein Abschluss der Wette im Inland vor, weil die Annahmeerklärung des Kunden dem Buchmacher im Inland zugeht.

Würde dagegen ein Kunde in Deutschland das Offert auf Abschluss der Wette stellen und daraufhin eine Annahmeerklärung des Buchmachers im Wege des 'Vermittlers' dem Kunden in Deutschland zugehen, läge nach allgemeinen rechtsgeschäftlichen Grundsätzen ein Abschluss im Ausland vor, der von der Fiktion des § 33 TP 17 Z. 6 iVm § 28 Abs. 3 letzter Satz GebG, der lediglich von der Annahme und der Weiterleitung von Wetteinsätzen (d.h. des Wettpreises) spricht, nicht erfasst ist. Anderes mag nach § 33 TP 17 Abs. 2 GebG idF der Glückspielgesetz-Novelle 2008 gelten."

Im Erkenntnis vom 29. 5. 2013 ergänzte der Verwaltungsgerichtshof seine Ausführungen wie folgt:

"Die Beschwerde weist zutreffend auf den Mangel an tragfähigen Sachverhaltsfeststellungen über das Zustandekommen der gegenständlichen Wetten im angefochtenen Ersatzbescheid hin. Der Verwaltungsgerichtshof hatte im zitierten Erkenntnis vom 28. Juni 2012 bemängelt, dass weder den Abgabenbescheiden erster Instanz noch dem damals angefochtenen Bescheid der belangten Behörde vom 12. Mai 2011 solche Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen seien, und der belangten Behörde für das fortzusetzende Verfahren seine Rechtsanschauung und damit auch die Notwendigkeit substantiierter Sachverhaltsfeststellungen überbunden.

Wenn die belangte Behörde im angefochtenen Ersatzbescheid ihrerseits auf "Feststellungen des Finanzamtes" verweist, die aber bereits im zitierten Erkenntnis vom 28. Juni 2012 keine Billigung gefunden hatten, stellt dies per se keine tauglichen Sachverhaltsfeststellungen her.

Im Übrigen hatte sich die Beschwerdeführerin schon in ihrer Berufung unter Schilderung des Abschlusses der Wetten aus ihrer Sicht gegen die Annahmen der Abgabenbehörde erster Instanz gewandt, sodass, wollte man auf Feststellungen der Abgabenbehörde

erster Instanz zurückgreifen, die belangte Behörde gehalten wäre, im Rahmen einer nachvollziehbaren Beweiswürdigung darzulegen, weshalb sie entgegen den Einwänden der Beschwerdeführerin die Überzeugung der Abgabenbehörde erster Instanz teile.

Soweit die belangte Behörde in ihrer nunmehrigen Gegenschrift auf "Feststellungen im Prüfungsbericht" verweist, vermag auch dies nachvollziehbar begründete Feststellungen nicht zu ersetzen."

Die Berufung war zum 31. Dezember 2013 noch unerledigt. Die Rechtssache ging an das Bundesfinanzgericht über.

Mit Beschluss vom 27.10.2016 wurde die belangte Behörde aufgetragen, Feststellungen zu Folgenden Punkten zu treffen:

1. Hatte der in Deutschland ansässige "Vermittler" der in den Jahren 2007 und 2008 getätigten Sportwetten der Beschwerdeführerin einen Handlungsspielraum bei der Ausstellung der Wettscheine bzw. wie war dieser Handlungsspielraum ausgestaltet?
2. Sind die vorgeschriebenen Gebühren bei der in Liquidation befindlichen GmbH einbringlich?

Dazu führte die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 28.12.2016 aus:

Ad 1.)

Aus dem Wettvermittlungsvertrag gehe hervor:

Sämtliche Wetten werden in Deutschland angeboten, wobei mit verschiedenen Personen Wettvermittlungsverträge abgeschlossen wurden. Die Vermittler sind nach diesen Verträgen verpflichtet, Wettaufträge über Wetten zwischen dem Wetthalter, der Firma K. GmbH und dem Wettkunden zu vermitteln. Weiters werden darin die Rechte und Pflichten des Wetthalters geregelt. Dazu gehört u.a. das Recht des Wetthalters, Wetten ohne Angabe von Gründen abzulehnen und Quoten abzuändern. Ebenso nimmt der Wetthalter nur Wetten an, die vor Beginn des jeweiligen Ereignisses in den Computer des Wetthalters übermittelt werden. Daher liegt die Entscheidung, ob ein Wettangebot angenommen oder abgelehnt wird, ausschließlich beim Wetthalter. Dieser Umstand ergibt sich auch aus Pkt. 5 der Allgemeinen Wettbestimmungen der K. GmbH, wonach der Buchmacher (Wetthalter) jederzeit berechtigt ist, die Annahme von Wettangeboten ohne Angabe von Gründen zu verweigern. Daneben ist in Pkt. 6 der zum Zeitpunkt der abgeschlossenen Wetten gültigen Allgemeinen Wettbestimmungen geregelt, dass der Wettvertrag durch die Annahme eines Wettangebotes zustande kommt. Den ursprünglichen Allgemeinen Wettbestimmungen ist zwar kein Ort des Abschlusses des Vertrages zu entnehmen, doch ergibt sich im Zusammenhang mit den Vermittlungsverträgen, dass die Wettverträge durch die Annahme des Wettangebots durch den Wetthalter abgeschlossen werden. Da die Wettverträge somit im Inland durch Annahme des Wettangebots durch den Wetthalter mit Sitz im Inland zustande kommen, sind die Wettverträge im Inland abgeschlossen. Der Aushändigung des Wettscheines durch den Vermittler an den Wettkunden stellt unter Berücksichtigung

des Pkt 6. der Allgemeinen Wettbestimmungen nicht den Vertragsabschluss dar, sondern bestätigt einen vorher zustande gekommenen, d.h. abgeschlossen Vertrag.

Die im Jahr 2009 durchgeführte Ergänzung im Pkt. 6 der Allgemeinen Wettbedingungen, wonach der Wettabschluss am Ort des Wettvermittlers und zwar dadurch, dass der Wettvermittler den Wettschein im Auftrag des Buchmachers aushändigt, stellt eine Regelung dar, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Wettverträge – auch wenn diese rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft getreten sind – nicht in Geltung war.

Ein Handlungsspielraum der Vermittler bestand folglich nicht.

Das FAGVG gelangte auf Grund der Sachverhaltsfeststellungen zu der Ansicht, dass die prüfungsgegenständlichen Wetten im Inland abgeschlossen wurden und daher der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 GebG unterliegen.

Ad 2.)

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde nach Maßgabe des Abs. 2 eine selbst zu berechnende Abgabe mit Bescheid festsetzen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als unrichtig erweist. Diese Maßnahme liege im Ermessen der Abgabenbehörde.

Im gegenständlichen Fall sei anlässlich der bescheidmäßigen Festsetzung der Wettgebühren für 2007 und 2008 die Ermessensübung gemäß § 20 BAO unter Abwägung der maßgeblichen Kriterien erfolgt, und zwar der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit, in der Form, dass dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) der Vorzug gegenüber der Rechtsbeständigkeit gegeben wurde. Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung im August 2009 hätte kein Anlass bestanden, sich bei der Ermessensübung mit einer allfälligen Uneinbringlichkeit auseinanderzusetzen, zumal das gegenständliche Unternehmen zu diesem Zeitpunkt seine Geschäftstätigkeit in vollem Umfang ausgeübt hätte und daher von der Einbringlichkeit der festzusetzenden Abgabebeträge auszugehen war. Diesbezüglich sei auf das Veranlagungsverfahren beim Finanzamt Gmunden Vöcklabruck zu StNr. yyy zu verweisen, in welchem bis einschließlich das Veranlagungsjahr 2011 Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer festgesetzt worden wären. Ebenso ergäbe sich aus dem Firmenbuch der Umstand, dass das Liquidationsverfahren am 11.6.2011 eingeleitet wurde, also erst rund zwei Jahre nach Ergehen der gegenständlichen Bescheide.

Daraus resultierend sei seitens der Abgabenhörde bei der Bescheiderlassung das Ermessen iSd. § 20 BAO in gesetzmäßig ausgeübt worden, sodass die gegenständlichen Bescheiden nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet sind.

Ergänzend wurde eine Darstellung der aktuellen wirtschaftlichen Lage des beschwerdeführenden Unternehmens angeschlossen, soweit diese nach der Aktenlage feststellbar ist:

- Bei der Firma bestehe zurzeit ein Rückstand in Höhe von € 211.064,94.

- Dieser setze sich aus der GMO 01-12/07 und 01-12/08 in Höhe von € 155.778,80, der Erhöhung von € 47.130,00 und Säumniszuschlägen von insgesamt € 8.156,14 zusammen.
- Als erste Einbringungsmaßnahme am 22.03.2013 sei eine Zahlungsaufforderung versendet worden. Da keine Zahlung erfolgt sei, wurde am 21.05.2013 ein Amtshilfeersuchen an das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck gestellt und Folgendes erhoben:

"22.05.2013 Z. (B00)

Am X-Platz 32 wurde die sich in Liquidation befindliche GmbH nicht mehr vorgefunden.

Lt. Dr. F. (ebenfalls X-Platz 32) hat der Geschäftsführer bis vor ca. 5 Jahren nur das Büro in dem Objekt gemietet gehabt. Was aus dem Betrieb bzw. Geschäftsführer A. geworden ist konnte er nicht sagen. Am Gemeindeamt (Frau S.) konnten ebenfalls keine Angaben betreffend der Firma bzw. des Geschäftsführer gemacht werden. AS ist lt. Meldedaten nicht in Österreich wohnhaft!

Eine Haftung und event. Gesamtschuldnerbescheide nach Abs. 2) sind laut Auskunft von Hr. W. nicht möglich.

Der ehemalige Geschäftsführer und Abwickler der Firma Hr. A. K P ist lt. ZMR in Österreich nicht wohnhaft (lt. Firmenbuch lebt er in Thailand).

Beim FA 53 besteht ein Rückstand von € 4.311,00 welcher zur Löschung nach Liquidation vorgemerkt ist."

Aufgrund der Ergebnisse der bisherigen Einbringungsmaßnahmen erscheinen die offenen Abgabenschuldigkeiten als uneinbringlich.

Mit 1.1.2014 ging das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung 6022 des Bundesfinanzgerichtes über. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.1.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 6022 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung 6008 neu zugeteilt.

Der Bf. wurde die Stellungnahme der belangten Behörde vom 28.12.2016 zur Kenntnis gebracht. In der Stellungnahme vom 11.05.2017 verwies die Bf. auf das bisher im Verfahren erstattete Vorbringen.

Die Wetten seien in Deutschland abgeschlossen worden, sodass — nach der damals geltenden Rechtslage — keine Wettgebühren angefallen sind. Der Wettvertrag sei durch die Annahme eines Wettangebots (des Wettkunden) zustande gekommen. Der Wettschein sei immer dem Kunden in Deutschland ausgefolgt worden. In der Ausfolgung sei die Annahme des Vertragsanbots zu sehen, welche im Namen und auf Rechnung des Buchmachers, der in Österreich seinen Sitz hatte, erfolgte. Eine Annahmeerklärung des Kunden sei gegenständlich nicht zu beobachten. Es sei vielmehr so, dass der Buchmacher das Anbot des Wettkunden annimmt. Der Buchmacher sei der Annehmende, nicht der Kunde. Die (deutsche) Wettvermittlung schließe die Wetten namens und Auftrags des Buchmachers in Deutschland mit dem Kunden ab. Die Tätigkeit

des deutschen Wettvermittlers stelle sich zunächst als Einladung an den Wettkunden dar, ein Angebot zu erstatten. Wurde dieses Angebot erstattet und bewegte es sich im Rahmen der zuvor erfolgten Einladung zur Legung eines Anbots, so nahm der deutsche Vermittlung eben das Anbot an und es kam dadurch die Wette zustande.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass der ehemalige Liquidator seine Tätigkeit als Liquidator schon lange niedergelegt hat. Im Übrigen sei das zuständige Amtsgericht über die Insolvenzreife der Einschreiterin informiert worden.

Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

§ 201 BAO idF BGBl. I 2013/70 lautet:

" (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Nach § 323 Abs. 37 und 40 BAO traten § 201 Abs. 1 und 2 BAO in der Fassung BGBl. I 14/2013 und 70/2013 traten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 4 AVOG kommen ungeachtet des § 4 AVOG dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auch die Zuständigkeiten der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörden erster Instanz im Beschwerdeverfahren zu.

Tarifpost 17 des § 33 des Gebührengesetzes sah für Wetten eine Wettgebühr vor.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem übereinstimmenden Vorbringen der belangten Behörde und der Bf., dass die mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Gebühr uneinbringlich ist.

Dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der reformatorischen Entscheidung (Art 130 Abs 3 B-VG, Art 130 Abs 4 B-VG) folgend, ist die Entscheidung in der Sache in allen Fällen geboten, in denen keine Formalerledigung oder Kassation zulässig ist. Das Verwaltungsgericht hat grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden, soweit sich nicht insb aus dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften das Gebot zur Anwendung der zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt maßgebenden Rechtslage ergibt oder ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zugrunde zu legen ist (vgl VwGH 27. 9. 2012, 2012/16/0090). Nach § 323 Abs. 37 und 40 BAO traten § 201 Abs. 1 und 2 BAO in der Fassung BGBl. I 14/2013 und 70/2013 traten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Norm, insbesondere dem Zweck der Norm. Ermessensentscheidungen sind innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Billigkeit bedeutet die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei (VwGH 24. 4. 2014, 2010/15/0159). Zweckmäßigkeit berücksichtigt das öffentliche Interesse an der Einbringung, aber auch das Interesse an der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (VwGH 24. 4. 2014, 2010/15/0159). Nach Art 130 Abs 3 B-VG idF BGBl I 2012/51 liegt Rechtswidrigkeit nicht vor, soweit das

Gesetz der Verwaltungsbehörde Ermessen einräumt und sie dieses iS des Gesetzes geübt hat. Dies gilt nicht in Verwaltungsstrafsachen und in den zur Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts des Bundes für Finanzen gehörenden Rechtssachen.

Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie etwa für Maßnahmen nach § 299 Abs. BAO 1 (Aufhebung) oder nach § 303 BAO (Wiederaufnahme) wird primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden idR zu unterlassen sein. Ebenso wie bei der Wiederaufnahme mit Bescheid abgeschlossener Verfahren wird (als Folge der nach § 20 BAO bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit) gegen eine Festsetzung sprechen, wenn die Nachforderung uneinbringlich (iSd § 235 BAO) wäre (vgl. *Ritz*, BAO³, § 201 Tz. 30).

Die Bemessung der Gebühr erfolgt zwar nach den gebührenrechtlichen Vorschriften im Zeitpunkt der von der belangten Behörde behaupteten Entstehung der Abgabe, die Festsetzung erfolgt jedoch auf Grund der derzeitigen Verfahrensrechtslage, welche sich aus § 323 Abs. 37 und 40 BAO ergibt. Im gegenständlichen Fall ist die Uneinbringlichkeit der von der belangten Behörde festgesetzten Gebühr unstrittig. Gegen die Festsetzung der Gebühr spricht, dass die Nachforderung uneinbringlich (iSd § 235 BAO) wäre. Aus der Systematik der Bundesabgabenordnung ergibt sich, dass zwecklose Abgabenfestsetzungen vermieden werden sollten. So sieht etwa § 206 Abs. 1 lit. b BAO vor, dass im Einzelfall nicht durchsetzbare Abgabenforderungen nicht festgesetzt werden sollen. Gleiches ergibt sich auch bei der Anwendung der im Ermessen der Abgabenbehörde stehenden erstmaligen Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben. Somit waren die angefochtenen Bescheide aus Gründen der Zweckmäßigkeit aufzuheben.

Auf die Rechtmäßigkeit des von der belangten Behörde behaupteten Gebührenanspruches ist nicht einzugehen, da die Bf. durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide nicht mehr beschwert sein kann.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (Vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030).

Linz, am 18. Mai 2017