



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B. KEG, vertreten durch Stb., vom 22. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2002 bis 2004 sowie Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-7/2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Bericht der Betriebsprüfung (Bp) gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Berufungswerberin (Bw) wurden die Streitjahre betreffend ua folgende Feststellungen getroffen.

#### „Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit“

Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste

#### Tz 1 Fremdleistungen T.

In den Jahren 2003 und 2004 geltend gemachte Fremdleistungen betreffend der Erstellung von Grafiken, Sounds und HTML-Dateien durch das maltesische Unternehmen T. D. Limited in Höhe von € 207.000,-- (2003) und in Höhe von € 69.000,-- (2004) werden nach Einschaltung der GBP Wien (Systemprüfung), welche ersucht wurde, die Tatsächlichkeit dieser Leistungen (Erstellung von beauftragten Teilbereichen einer Homepage durch T. ) zu untersuchen, nicht

---

als Leistungen anerkannt.

In einer Besprechung mit dem Gf des geprüften Unternehmens, Hrn Mag. H., wurde verlangt, sämtliche Unterlagen vorzulegen, welche nachweisen können, dass die Fa T. die Leistungen tatsächlich erbracht hat und eine Lieferung tatsächlich stattgefunden hat. Im Speziellen soll es sich um Unterlagen im Sinne eines Pflichtenheftes, welches einer Beauftragung zugrunde gelegen ist, weiters den tatsächlich gelieferten Dateien und einem Nachweis (zB FTP-Protokoll) über die tatsächliche Lieferung handeln.

### 1) Fa T. D. Limited

In den von der Abgabepflichtigen übergebenen Unterlagen befanden sich Informationen über das oa Unternehmen. Es handelt sich hierbei um Ausdrucke von der Internetseite <http://.....com.mt>, die in gewisser Weise dem österr. Firmenbuch nicht unähnlich sind. Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass T. am 18. Dezember 2003 in Malta unter der Registrationsnummer „Y12345“ an der Adresse „Malta, Valetta ...“ registriert wurde.

Als Gesellschafter werden angeführt:

„Y. Limited“, ... an der Adresse „Malta, Santa Venera ...“ und

„Z. Limited“, ... an der Adresse „Malta, Santa Venera ...“.

Als „Director“ und gesetzlicher Repräsentant wird Hr. F. Y. X. angeführt, als Sekretär Fr. A. X.

Das Kapital des Unternehmens beträgt € 3.000,--.

Jede Seite der vorgelegten Unterlage wurde von Hrn. X. gefertigt.

Die Betriebsprüfung stellt dazu folgendes fest:

Es wurde an der oa maltesischen Internetseite eine Abfrage nach den beteiligten Unternehmen durchgeführt. Aus diesen Abfragen geht hervor, dass beide beteiligten Unternehmen an derselben Adresse lozieren wie T. , nämlich in Valetta, X-Street.

Die Betriebsprüfung zog Erkundigungen über Hrn F. Y. X. ein. Hr X. war Gouverneur der Zentralbank von Malta, Vorsitzender der BAWAG Malta Bank Ltd, Vorstandsmitglied der Fimbank plc, Präsident der F. Y. X. & Associates und belegt weitere Ämter als „non-executive Director“ verschiedener Gesellschaften in Malta.

(Quelle: „<http:// ...>“)

Fr A. X. ist lt derselben Quelle im Bereich der Finanz- und Steuerberatung tätig. Unter anderem fällt in ihr Aufgabengebiet die effiziente Steuerplanung für nicht maltesische Unternehmen durch Gründung von Gesellschaften unter maltesischem Recht.

Aus den vorgelegten Unterlagen können nur Kontakte von Hrn Mag. H. mit Hrn F. Y. X. herausgelesen werden. Andere Kontakte liegen der Betriebsprüfung nicht vor. Vor allem keine, welche auf einen Informationsaustausch mit einem Grafiker oder Programmierer der Fa T. hinweisen.

Die Fa T., als Unternehmen welches Leistungen auf dem Gebiet der Grafik und der Html-Erstellung anbietet, konnte von der Betriebsprüfung im Internet außer im maltesischen Firmenbuch nicht gefunden werden. Nach dem derzeitigen Wissensstand existiert kein Internetauftritt dieses Unternehmens. Es stellt sich daher auch die bis dato nicht beantwortete Frage, wie die Fa B. den Erstkontakt zur Fa T. hergestellt hat, wann dieser stattfand und welche wirtschaftlichen Überlegungen bzw welcher Wissensstand seitens der Fa B. der Beauftragung zu Grunde lag. Laut dem vorgelegten Schriftverkehr bestand bereits vor der Registrierung der Fa T. am 18. Dezember 2003 Kontakt zu Hrn X. . Die Registrierung des Unternehmens fällt zeitlich mit der ersten Rechnungslegung über € 207.000,-- zusammen. Dies würde bedeuten, dass die Fa B. ein noch nicht existierendes Unternehmen in Malta mit den Leistungen beauftragt hat.

Laut Vertrag vom 18.12.03, abgeschlossen am 19.12.03, vorletzte Seite, wird der Fa T. im Punkt „Impressum“ das Recht eingeräumt, dass auf Verlangen seitens T., auf dem von der Fa B. erstellten Internetportal die Fa T. als unterstützendes Unternehmen angeführt wird. Ein solches Verlangen liegt als Unterlage nicht vor bzw konnte auf den frei zugänglichen Seiten kein Hinweis auf die Fa T. festgestellt werden.

Die Betriebsprüfung erachtet es auf Grund der vorgelegten Unterlagen nicht als glaubhaft und im bisherigen Verfahren auch als nicht nachgewiesen, dass die Fa T. personell in der Lage gewesen ist, die ihr seitens der Fa B. beauftragten Leistungen zu erbringen bzw sie tatsächlich erbracht zu haben.

Die Betriebsprüfung äußert auf Grund des bisherigen Wissensstandes vielmehr den konkreten Verdacht, dass es sich bei der Fa T. um eine so genannte „Briefkastenfirma“ handelt, deren einziger Zweck darin besteht, die in Österreich erbrachten Leistungen als in Malta erbracht und nach Österreich geliefert, vorzutäuschen.

## 2) Feststellungen zu den vorgelegten erbrachten Leistungen

Der Betriebsprüfung wurden zwei CDs mit den Aufschriften „Graphics“ bzw Html/Sound“ vorgelegt.

### a. CD „Html/Sound“

Auf der CD befinden sich 6364 Dateien in 624 Verzeichnissen. Da sich sehr viele Dateien mehr als einmal auf der CD befinden, reduziert sich die Anzahl der unterschiedlichen Dateien auf 797. Davon waren 221 Jpg-Grafiken, 249 Gif-Grafiken, 57 Psd-Grafiken und 71 Html-Seiten. Weiters befanden sich 35 Wav- und 10 Mp3-Sounds auf der CD.

Einige der Dateien haben von den Softwareprodukten, mit welchen sie bearbeitet wurden, Zeitstempel erhalten. Es fällt auf, dass es einige Dateien gibt, welche bereits im Jahr 2002

---

erstellt worden sind.

Bei den HTML-Dateien fällt auf, dass sämtliche, bei der Erstellung von HTML-Seiten üblicherweise vorhandenen sog. TAGs fehlen. Vornehmlich jene, in welchen das Erstellungswerkzeug und der Autor der Seite vermerkt werden. Dies ist eine zumindest unter Fremdfirmen und im Hinblick auf den geschlossenen Kontrakt unübliche Vorgangsweise. Der Name „T.“ wurde als Suchkriterium für die Inhalte aller Dateien auf der CD erfolglos eingesetzt. Dies bedeutet, dass es außer den Verzeichnisnamen keinen Hinweis darauf gibt, dass irgendeine Datei von der Fa. T. erstellt worden ist.

#### b. CD „Graphics“

Auf der CD befinden sich 1412 Dateien in 576 Verzeichnissen. Die Anzahl der unterschiedlichen Dateien reduziert sich hier auf 1276 Dateien. Davon waren 397 Jpg-Grafiken, 472 Gif-Grafiken und 180 Pad Grafiken.

Auch auf dieser CD befinden sich Dateien, welche im Jahr 2002 erstellt worden sind.

#### 2) Andere Unterlagen

Einige der Unterlagen, welche der Systemprüfung vorlagen, waren datiert:

- Front-end Specification pc.com“ datiert mit 24.6.2003
- P. Club: Briefing Screens – For Graphic production“ datiert mit 30.11.2003

Wenn dies wesentliche Unterlagen zur Erstellung der beauftragten Leistungen sein sollen, stellt sich die Frage, wie die Fa. T. Grafiken und Sounds vor diesen Zeitpunkten erstellen konnte.

#### 3) Lieferung der Dateien

In der oa Besprechung mit Hrn Mag. H. wurde seitens der Betriebsprüfung auch ein Nachweis darüber gefordert, wie die Dateien von der Fa. T. zur Fa. B. gelangt sind.

Laut Aussage von Mag. H. wurden die Dateien per Internet mittels FTP heruntergeladen.

Wenn dem so war, müsste es darüber ein entsprechendes Protokoll geben.

Selbst wenn die Fa B. so ein Protokoll nicht hat, so ist es ein großes wirtschaftliches Interesse der Fa T., einen solchen Nachweis in Form eines Protokolls zu haben, da es den einzigen Nachweis darstellt, die Leistungen nicht nur erbracht, sondern auch an den Auftraggeber weitergeleitet zu haben.

Letztlich stellt dieses Protokoll oder jeder andere mögliche Nachweis der Leistungserbringung die Legitimation für die erfolgte Rechnungslegung dar. Anders ausgedrückt: Hat die Fa T. keinen Nachweis, die Leistung erbracht und zur Verfügung gestellt zu haben, könnte sie offene Rechnungen kaum einklagen.

---

## Resümee:

Die Betriebsprüfung stellt die Leistungserbringung seitens der Fa T. in Frage und verweist dabei auf die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung seitens der Fa B.. Die Betriebsprüfung vermutet vielmehr, dass die in Streit stehenden Leistungen von der Fa B. selbst erbracht worden sind.

Da die Betriebsprüfung die Tatsächlichkeit der Leistungserbringung seitens der Fa T. auf Grund der vorgelegten Unterlagen in Frage stellt, wird der geltend gemachte Aufwand nicht anerkannt.

### Tz 2 Vorsteuer 2002

Unter Hinweis auf Pkt. 2) der Niederschrift über die Schlussbesprechung steht die in der USt-Erklärung 2002 geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von € 12.032,97,-- nicht zu.

### Tz 3 Umsatzermittlung

Bei dem vom geprüften Unternehmen betriebenen „Online-Börsenspiel“ wird den Spielteilnehmern mittels käuflich erworbener Tickets (=Spieleinsatz) eine Gewinnchance eingeräumt. Der Teilnehmer kann auf steigende oder fallende Aktienkurse setzen und auf diese Weise Gewinne erzielen. Die Höhe des je Runde ausbezahlten Gewinnes steht von Vornherein nicht fest, sondern ist lediglich mit einem Höchstbetrag nach oben limitiert. Je nach Spielverlauf besteht die Möglichkeit, dass keine Gewinne bzw geringere als das bei Beginn einer Runde annoncierte Limit zur Auszahlung gelangen.

Gemäß § 4 Abs 5 zweiter Satz UStG 1994 ist Bemessungsgrundlage beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette das Entgelt für den einzelnen Spielabschluss oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert.

Nach VwGH vom 20.3.1989, 88/15/0001 (ÖstZB 484) gehört dann, wenn bei einem Spiel ein von vornherein feststehender Teil der Spieleinsätze wieder zur Ausspielung gelangt, dieser Teil nicht zur Bemessungsgrundlage.

Nach EuGH vom 5.5.1994, Rs C-38/93, Glawe, gehört der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Spieleinsätze, der an die Spieler auszuzahlen ist, nicht zur Bemessungsgrundlage.

Die in diesen beiden Judikaten genannten Voraussetzungen, unter denen ausbezahlte Gewinne nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen beim oben dargestellten Spiel allerdings nicht vor.

Somit sind die gesamten Spieleinsätze der Umsatzsteuer zu unterziehen.

...."

---

In der am 5.12.2006 stattgefundenen Schlussbesprechung wurden folgende Feststellungen getroffen:

1) In Anlehnung an eine Sachverhaltsdarstellung der Systemprüfung Wien werden folgende Beträge nicht als Betriebsausgaben anerkannt:

2003 € 207.000,--

2004 € 69.000,--

2) Die in der USt-Erklärung 2002 geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von € 12.032,97 wurde bereits unter der Steuernummer 07 -088/7096 geltend gemacht und steht nicht zu.

3) Die vom Unternehmen gewählte „Margenbesteuerung“ wird nicht anerkannt, ausbezahlt Gewinne vermindern nicht die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Es werden die Gesamtspieleinsätze der USt unterzogen (...) und ... die zugehörigen Zahlen nachgereicht.“

Das FA erließ am 21.12.2006 diesen Feststellungen folgende Bescheide.

In der Berufung wurde iw vorgebracht.

„... sind zwei Berichte rechtswidrig

1. Nichtanerkennung der Margenbesteuerung USt

2. Nichtanerkennung der Fremdleistungen Malta

ad a) Nichtanerkennung der Margenbesteuerung USt

Bei der Gewinnfunktion des P. Clubs handelt es sich um eine abgewandelte Form von exotischen Optionen, so genannte „Knock-out Barrier Options“. Bei diesen ermittelt sich die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer aus der Nettospanne (Marge) dh die Summe der geleisteten Kapitaleinsätze minus der von B. zu leistenden Differenzzahlungen am Ende des betreffenden Monatsbewerbs. Diese stellen den Teil der Einsätze dar, über den B. nach Abschluss des Monatsbewerbes als Entgelt frei verfügen kann.

Keinesfalls ist die Besteuerungsgrundlage bereits die Summe aller brutto geleisteten Einsätze, siehe EuGH Urteil vom 5.5.1994 (Glawe), C-38/93 bzw die Bestätigung dieses Urteils im EuGH Urteil vom 14.7.1998 (First National Bank of Chicago, C-172/96).

Allenfalls könnten auch alle in einem Kalendermonat geleisteten Einsätze (dh auch des bereits laufenden Bewerbes mit Auszahlung im nächsten Monat) abzüglich der diesmonatlichen Differenzzahlungen als USt-bar moniert werden. Da aber die Auszahlungen immer erst am Ende eines zweimonatigen Bewerbs abgerechnet und bis dahin gedeckelt sind, erscheint dies als nicht sachgerecht und würde zu Verzerrungen führen.

---

Aufgrund der EuGH-Entscheidung zu Grawe ist geklärt, dass mit gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmtheit festgelegte Auszahlungen nicht Teil der USt-Bemessungsgrundlage darstellen. Aufgrund des späteren EuGH-Urteils in der Sache First National Bank of Chicago ist seit 1998 zudem geklärt, dass bei variablen Auszahlungen, die finanzmathematisch bestimmt sind (im Fall der First National durch Kursdifferenzen aus Devisengeschäften) ebenfalls nur jener Betrag als USt-Bemessungsgrundlage gilt, der dem Anbieter tatsächlich effektiv verbleibt.

Die Mikrotransaktion bei P. Club weist genau jene Bestimmtheit auf, denn sie ist – ungeachtet der aus Marketinggründen verblüffend simplen Präsentation an der Oberfläche des Börsenspiels – im Vertragsverhältnis zum User eine so genannte Exotische Option. Da die erwarteten Auszahlungen aller Optionen ökonomischen Gesetzen gehorchen ..., ist eine Abzugsfähigkeit im Sinne des UStG gegeben ...

Konkret liegt eine so genannte Double-Barrier-Option in zwei Ausprägungen, Call und Put, vor. Im Spiel wird der Call vereinfachend als „Steigt“ und Put als „Fällt“ bezeichnet. Dieser Optionstypus ist als Vereinbarung zwischen P. Club und einem Teilnehmer dadurch gekennzeichnet, dass die für die Auszahlungsfunktion zunächst die Differenz zwischen Anfangs- und Schlusskurse mit einem 100 fachen Multiplikator ausstattet, im Falle des Put mit der reziproken Differenz. Weiters ist eine Out-Barriere vereinbart, die in jeder individuellen Vereinbarung (Mikrotransaktion) vollautomatisch errechnet wird und bei genau 1 Prozent Differenz zum Anfangskurs liegt. Im Falle des Put liegt eine Up-and-Out Barriere im Falle des Call eine Down-and-Out Barriere vor. Abschließend sei der Vollständigkeit halber noch angeführt, dass die Vereinbarungen zudem mit einem Limit ausgestattet sind, das die maximale Differenz mit 309 Prozent nach oben begrenzt, somit den Kapitalgewinn mit dem 100-fachen dh 3000 Prozent beschränkt: Im Falle des Put ein „Floor“ mit 30 Prozent nach unten, im Falle des Call ein „Cap“.

Selbstverständlich fluktuieren die ex-post erreichten Werte etwas um die finanzmathematisch ex-ante ermittelten Werte, insbesondere solange das Börsenspiel noch nicht entsprechend massive Teilnehmerzahlen hat. Es ist jedoch am übergebenden Wertebuch der einzelnen Monatsbewerbe bereits gut zu sehen, dass die finanzmathematisch zu erwartenden Werte bereits im mittelfristigen Durchschnitt verlässlich eintreten und somit die Black-Scholes Formel auch für diese exotische Option bestätigen.

Die vorgenannten Entscheidungen des EuGH zeigen deutlich die Tendenz der Rechtsprechung die geforderte Vorbestimmtheit nicht nur auf gesetzlicher bzw vertraglicher Basis anzuerkennen, sondern diese auf mathematisch-statistische Vorbestimmtheit auszudehnen. Zumal im gegenständlichen P. Club sowohl die vertragliche als auch die mathematische

---

Vorbestimmtheit gegeben ist, somit sind die Feststellungen der Bp falsch, da die Entscheidung des VwGH vom 20.3.1989 durch die Entscheidungen des EuGH überholt sind.

ad b) Nichtanerkennung der Fremdleistungen Malta

Die Betriebsprüfung stellt die Leistungseinbringung der Fa T. im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Feststellung der Systemprüfung in Frage. Die Ergebnisse der Systemprüfung sind in sich nicht schlüssig und werden gesondert analysiert werden. Nicht gebührend berücksichtigt wurde die besondere Mitwirkung des Herrn Mag. H. bei Beibringung der notwendigen Unterlagen aus Malta, womit jedenfalls der erhöhten Mitwirkungspflicht gem § 186 BAO entsprochen wurde.

Keinesfalls wurde jedoch der wahre wirtschaftliche Sachverhalt bewertet.

1. im gesamten wirtschaftlichen Verkehr sind Leistungen von Gesellschaften vor ihrer Gründung, sog. Vorgründungsgesellschaften üblich und anerkannt.
2. im Rahmen der globalisierten Wirtschaft ist die Inanspruchnahme von Leistungen über die Grenze üblich und wird von den Wirtschaftsverbänden, angefangen von der WKÖ, empfohlen. Malta ist EU-Mitglied und daher anerkannter und nicht negativ besetzter Geschäftspartner.
3. durch den Zukauf von Leistungen aus Malta zum Preis von € 345.000,-- hat sich B. zumindest € 500.000,-- erspart. Mit anderen Worten der Verlust bzw Verlustvortrag hätte sich um weitere € 500.000,-- und einen entsprechend höheren Steuerausfall in Österreich bewirkt.
4. nicht bewertet wurde seitens der Bp die erfolgte Bezahlung mittels Banküberweisung. Kein wirtschaftlich denkender Mensch leistet Zahlungen, ohne einen entsprechenden Gegenwert bekommen zu haben. Die Nichtanerkennung zeigt eine Missverkennung der wirtschaftlichen Realität.

Aus der vorgenannten Darlegung ergibt sich eine Missverkennung der Wirtschaftsrealität und sind daher die Fremdleistungen aus Malta anzuerkennen. Im Übrigen war sich die Bp in ihrer Entscheidung nicht schlüssig, da sie die Leistungserbringung nur „in Frage stellte“....“

Die Bp des FA gab zur Berufung folgende Stellungnahme ab.

„a) Umsatzsteuer

In der Berufung wird den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass es sich um ein Spiel mit Gewinnmöglichkeit handelt, nicht entgegengetreten. Es erfolgt lediglich eine präzisere Darstellung des Spielablaufes unter Verwendung der branchenspezifischen Fachbegriffe. Weiters wird wie bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens ausgeführt, dass die erwarteten

---

Auszahlungen aller Optionen ökonomischen Gesetzen gehorchen, diese könnten mittels der Black-Scholes Formel errechnet werden.

Dies entspricht jedoch nicht der von der Judikatur ... geforderten bereits im Vorhinein vorliegenden Bestimmtheit des Teiles der Spieleinsätze, der wiederum an die Mitspieler auszubezahlen ist, damit diese Entgeltsteile nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen wären.

Eine Tendenz der Rechtsprechung, die geforderte Vorbestimmtheit nicht nur auf gesetzlich bzw vertraglicher Basis anzuerkennen, sondern dies auch auf mathematisch-statistische Vorbestimmtheit auszudehnen ... ist allerdings nicht zu erkennen. Eine derartige Ausdehnung hätte gegebenenfalls durch das entsprechende Höchstgericht zu erfolgen. Das Erkenntnis des VwGH ... ist somit nicht als durch EuGH Judikatur überholt zu betrachten.

Aus dem Urteil des EuGH vom 14. Juli 1998, Rs C-172/96 (First National Bank of Chicago) lässt sich für den gegenständlichen Fall hinsichtlich der Zulässigkeit einer Margenbesteuerung schon deshalb nichts gewinnen und erübrigts sich damit ein weiteres Eingehen darauf, da dieser Entscheidung Devisengeschäfte – und nicht ein Spiel mit Gewinnmöglichkeit – zu Grunde lagen.

Somit sind gemäß § 4 Abs 5 zweiter Satz UStG 1994 die gesamten Spieleinsätze zu Recht der Umsatzsteuer zu unterziehen.

b) Körperschaftsteuer

Die der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellten Unterlagen geben keinen Hinweis darauf, dass irgendeine der Dateien von T. erstellt worden sind.

Weiters erscheint es auf Grund der vorgelegten Unterlagen als nicht glaubhaft und im bisherigen Verfahren als nicht nachgewiesen, dass T. personell in der Lage gewesen ist, die ihr seitens B. beauftragten Leistungen zu erbringen bzw sie tatsächlich erbracht zu haben.

Die dazugehörigen Ausführungen sind dem Bp-Bericht auf 2 ½ Seiten zu entnehmen.

Die Tatsächlichkeit der Leistungserbringung durch T. wird in Frage gestellt und als Konsequenz daraus die geltend gemachten Spesen steuerlich nicht anerkannt.

Zu den in € 12.500,-- Tranchen erfolgten Zahlungen nach Malta sei angemerkt, dass dies der einzige Punkt ist, der im Rahmen der Sachverhaltsermittlung für B. gesprochen hat.

Die Summe der Ungereimtheiten ... gab schließlich den Ausschlag für die Nichtanerkennung der Honorare T., zumal, ohne dem geprüften Unternehmen Unregelmäßigkeiten zu

---

unterstellen, sehr wohl die Möglichkeit bestehen dürfte, das nach Malta überwiesene Geld auf Umwegen zurückzuerhalten.

Somit ist die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.“

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor.

Der UFS forderte die Bw mit Schreiben vom 15.5.2008 auf, folgende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„1. Wie erfolgte die Anbahnung des Kontaktes zur Fa T. ?

2. Warum wurde gerade diese Firma ausgewählt (Entscheidungskriterien)?

3. Wie konnten Sie sich vom Know how, der Qualität und der Bonität der Firma T. im Hinblick auf die Auftragsabwicklung überzeugen?

4. Wurden von verschiedenen Anbietern Angebote eingeholt?

Wenn ja, bitte um Vorlage. Wenn nein, warum nicht?

5. Wie kam die Preisbildung zu Stande? Mit wem wurde der Preis verhandelt?

6. Können Sie nachweisen, dass sich B. durch den Zukauf der Leistungen aus Malta „mindestens € 500.000,-- erspart“ hat?

7. Bei wem und wie haben Sie sich bei Eingehen der Geschäftsbeziehungen über die Interna der Fa T. informiert?

8. Welche Informationen erhielten Sie über die Interna der Fa T. ?

Legen Sie bitte alle vorhandenen Unterlagen dazu vor.

9. Das Finanzamt hat festgestellt, dass beide an der Fa T. beteiligten Firmen an derselben Adresse loziert sind wie T. selbst.

Um Stellungnahme wird gebeten.

10. Laut Ermittlungen war Hr F. Y. X. (laut Ihren Angaben Projektleiter und Geschäftsführer der Fa T. ) langjähriger Banker (XX, C. Bank Malta) und ist nur (Mit)inhaber einer Finanzberatungsfirma mit der Adresse X-Street, Valletta und non-executive Director verschiedener Firmen.

Fr A. X. (Sekretärin der Fa T. ) ist im Bereich der Finanz- und Steuerberatung in der Finanzberatungsfirma von Hrn X. tätig.

Um Stellungnahme wird gebeten.

11. Wer ist tatsächlich operativer Geschäftsführer der Fa T. ?

Welche Ausbildung hat dieser Geschäftsführer?

12. Wer ist Grafiker bzw Programmierer der Fa T. ?

Aus wie vielen Personen besteht diese Abteilung?

13. Wieviele Angestellte hat die Fa T. ?

14. Mit wem wurde das Projekt inhaltlich entwickelt und ausgearbeitet? Wer war Ansprechpartner für Programmierung und Design?

Bitte um Namen und Adresse sowie Unterlagen (Gesprächsprotokolle) über die Projektentwicklung.

15. Wie und wie oft wurde mit diesem Ansprechpartner kommuniziert? Gibt es darüber Nachweise? (Notizen, Vermerke, Protokolle)

Bitte um Vorlage.

16. Welche Leistungen sind Ihnen bekannt, die die Fa T. (außer dem ggstdl Auftrag) noch erbracht hat?

Bitte um Nachweise.

17. Welche Tätigkeitsfelder werden von der Fa T. abgedeckt?

18. Konnten Sie Leistungsnachweise der Fa T. einsehen?

Wenn ja, bitte um Vorlage.

19. Laut Aktenlage fällt die Registrierung der Fa T. mit der ersten Rechnungslegung zusammen. Laut Ihrem Vorbringen handelt es sich teilweise um Leistungen der Vorgründungsgesellschaft.

Seit wann existiert die Vorgründungsgesellschaft?

Aus wem bestand sie?

Welche Personen haben diese Leistungen erbracht?

20. In welchen Zeitungen und Zeitschriften und wann erfolgte die Bekanntmachung über die Betriebseröffnung der Fa T. ?

21. Warum gibt es keinen Internetauftritt der Fa T. ?

Wie und in welcher Form bietet diese Firma ihre Leistungen in der Öffentlichkeit an?

22. Nach den Ausführungen des Finanzamtes wurden keine geeigneten Unterlagen vorgelegt, die nachweisen, dass die Fa T. die ggstdl Leistungen erbracht hat.

Um Stellungnahme wird gebeten.

---

23. Laut Finanzamt ist die Fa T. eine „Briefkastenfirma“. Um Stellungnahme wird gebeten.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass Malta am 1.5.2004 der Europäischen Union beigetreten ist und jedenfalls bis dahin als „Steueroase“ gegolten hat, was eine (noch weiter) erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen als bei anderen Auslandssachverhalten nach sich zieht.“

Nach mehrmaligen Fristverlängerungsersuchen wurde mit Schreiben vom 15.12.2008 der Fragenkatalog beantwortet und 17 Anlagen angeschlossen.

Die Bw brachte vor wie folgt:

„.... Vorausschickend sei betont, dass u.M. sich aus der Art der Fragestellung der Prüfer ein verzerrtes Bild ergab, ... Drei beispielhafte Punkte dafür sind zB:

1. Die T. Malta war, genau wie B. , ein projektbezogenes Start-up mit einem spezifischen Geschäftszweck, nämlich der Zulieferung zu B. in gleichzeitiger Vorbereitung eines Joint Ventures. Die Fragen der Prüfer implizieren jedoch durchwegs, dass T. ein bereits bestehendes, am allgemeinen Markt aktives Unternehmen hätte sein müssen. Aber es kann kein Zweifel bestehen, dass es einem österreichischen Start-up Unternehmen freistehen muss, seinerseits auch mit einem anderen Start-up Unternehmen zusammenzuarbeiten.
2. Das Projekt wurde während der Internet-Gründerzeit begonnen. Es war – wie alle Internet-Projekte jener Zeit – mit hohen Erwartungen verbunden und stand unter dem Druck, erste Ergebnisse mit minimalen personellen und finanziellen Ressourcen schnellstmöglich zu erwirken, um dann noch zu günstiger Zeit Venture-Capital aufnehmen zu können. Dennoch implizieren die Fragen der Prüfer, es hätte statt einer strategischen Partnersuche die völlig unpassende Ausschreibungsmethodik einer konventionellen Auftragsvergabe einer klassischen, etablierten EDV-Firma angewandt werden müssen.
3. Verteilte Internetprojekte werden mit gänzlich anders orientierten Entwicklungsmethoden umgesetzt als herkömmliche Computer-Projekte. ... Es kann aber kein Zweifel bestehen, dass die Wahl der passenden Software-Entwicklungsmethode einem Unternehmen freistehen muss.

Zur Beantwortung der Fragen im Einzelnen:

... A 1: Das erste Kennenlernen erfolgte anlässlich einer gemeinsamen Veranstaltung der österreichischen Wirtschaftskammer mit der maltesischen Entwicklungs- und Betriebsansiedlungsgesellschaft (vertreten durch Dr. S. E., MDC) gegen Ende 2001 in Wien. Bei der Veranstaltung präsentierte Herr F. X. die Vorteile der Auslagerung von Softwareprojekten nach Malta und die dortigen Fördermöglichkeiten für neu gegründete

---

Software- und Internet-Unternehmen und warb gleichzeitig für die Dienstleistungen seiner verschiedenen Unternehmen.

... A 2: Ursprünglich versuchte B. , den im Internet-Bereich herrschenden IT-Fachkräftemangel in Österreich zu lösen indem eine möglichst billige potentielle Partnerfirma oder ein Entwicklungsteam in einem Niedriglohnland gesucht wurde (Preis als Hauptkriterium). In den Gesprächen mit F. X. eröffnete sich dann eine günstigere Variante für B. in Malta, da F. , selbst ein Kapitalmarktspezialist und erfahrener Bankenfachmann, aufgrund der hohen Kurssteigerungen bei börsennotierten Internetunternehmen ein starkes persönliches Interesse an einem Erfolg versprechenden Internet-Projekt bzw. der von B. erdachten Finanzinnovation hatte. Beide Seiten sahen im Projektinhalt, der Entwicklung sog. Double-Barrier-Optionen für Retail-Investoren, ein großes Geschäftspotential. Ausschlaggebend für die Auswahl bzw. die schlussendliche Kooperation mit Herrn X. war – neben den o.g. Ansatzpunkten für eine nachfolgende Ausweitung der Zusammenarbeit in ein gemeinsames Joint-Venture und der maltesischen Gründungsförderung für Softwareunternehmen – schließlich die Bereitschaft von F., den ihn betreffenden Kostenteil in der Aufbauphase vorzufinanzieren, indem bezüglich der Entwicklungskosten für die Web-Oberfläche (entsprechend dem Inhalt seines Projektteils) ein auf zwei Jahre ausgedehntes Zahlungsziel vereinbart wurde. Diese Stundung ermöglichte für B. eine Schließung einer Finanzierungslücke, da nur noch ein Teil der anfänglichen Entwicklungs- und Hardwarekosten direkt für B. verblieben. Weiters stellte diese Zusammenarbeit eine wichtige Senkung des Projektrisikos bis zur indikativen Klärung des möglichen Markterfolgs der ersten Produktversion dar.

... A 3: Wir gehen zunächst davon aus, dass die österreichische Wirtschaftskammer nur seriöse Firmen auf ihre österreichischen Roadshows einlädt. Zudem sei wieder auf die Sachlage hingewiesen, wegen der die Bonität und Seriosität der Firma B. bzw. die Qualität ihrer Produktidee ein Risiko für T. /X. darstellte und nicht umgekehrt. Das Risiko für B. lag in der tatsächlichen Fähigkeit des maltesischen Entwicklungsteams, die erforderlichen technisch und künstlerisch anspruchsvollen Projektteile gut umzusetzen bzw. dem nachfolgenden regulatorischen Risiko einer Finanzinnovation. Das Entwicklungsrisiko war bald abschätzbar, da das maltesische Entwicklungsteam aufgrund des gemeinsamen Zeitdrucks dringende Arbeiten und Vorleistungen schon bald nach der prinzipiellen Einigung über die wichtigsten Parameter auf eigenes Risiko, d.h. sogar schon vor Einigung über alle formalen Vertragsdetails erbrachten, sodass zum Zeitpunkt der Unterschrift für B. kein Zweifel an der Fähigkeit zur erfolgreichen Abarbeitung mehr bestand. Bzg. des regulatorischen Risikos brachte F. X. selbst mitigierende Faktoren und großes Know-how bei.

... A 4: Ja, es wurden in der Gründungsphase von B. im Jahre 2001 und 2002 eine Reihe von Kontakten und Gesprächen mit möglichen Software Offshoring Partnern (im Wesentlichen Entwicklerteams) in Bulgarien und der Slowakei geführt. Die ersten Indikationen über mögliche Projektkosten der osteuropäischen Partner waren grob im selben Rahmenbereich wie für Malta. Da aber von den osteuropäischen Partnern eine unmittelbare Zahlung bzw. teilweise Vorauszahlung bedungen und keine maßgebliche Risikoteilung angeboten wurde, wurden die Gespräche schlussendlich nur mit der Projektgruppe um F. X. fortgeführt.

... A 5: Preisverhandlungen fanden zu zwei Zeitpunkten statt: das erste Mal vor Beginn des Projekts, das zweite Mal nach Abschluss der Arbeiten bzgl. einer Reduktion. Die anfängliche Preisverhandlung erfolgte direkt mit F. X. und orientierte sich an den Manntagschätzungen. Diese entstand aus einer Taskliste, die bei einem Workshop gemeinsam erarbeitet wurde. Zu jenem Zeitpunkt war die Preisfrage insbesondere von hoher Bedeutung, da sie einen Einfluss auf die relativen Beteiligungsverhältnisse beim möglichen nachfolgenden Joint Venture haben würde.

Die zweite Verhandlung erfolgte bei Abschluss des Projektes wegen einiger betrieblich nicht verwendbarer Programmkomponenten, da die Lieferung/Ausführung eines Teils in unzureichender Qualität bzw. nicht leztaktuellen Browersoftware-Standards erfolgte und erst durch Nacharbeiten seitens B. betrieblich einsatzfähig gemacht werden konnte. Der verhandelte Nachlass entsprach schlussendlich einer 20% igen Preisreduktion (s. Anlage 5), der reduzierte Gesamtbetrag wurde nach Ablauf des Zahlungsziels bzw. Abbruch der Joint-Venture Verhandlungen an T. via Internet-Banking überwiesen. (s. Anlage 9f).

... A 6: Ja, die genannten Größenordnungen von ca. 50% sind zwar nur eine interne Schätzung, bekräftigende Datenpunkte gibt es jedoch dafür zwei:

1. Wir haben inzwischen selbst einen Vergleichsmaßstab, da wir von Ende 2004 bis 2006 unser Folgeprodukt, „r.com“, vollständig selbst entwickelt haben und die Kosten für dieses großenmäßig vergleichbare Projekt bei 1,5 Mio. Euro lagen, was Mehrkosten für die Front-end Teile von ca. 500.000 Euro gegenüber „pc.com“ entspricht. Hinzu kommt noch der Zeit- und Zinsverlust, da das Projekt „r.com“ aufgrund des IT-Fachkräftemangels in Österreich nur wesentlich langsamer als das ausgelagerte Projekt vorangetrieben werden konnte.

2. Eine Studie der amerikanischen Entwicklungsgesellschaft FDIC besagt zitiert Analysen führender Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit folgenden Aussagen: .... The Gartner Group estimates that offshore software development cost savings can be as much as 75 percent when compared to the cost of similarly skilled local labor and technical resources with those available overseas. Deloitte Consulting, LLP, estimates that financial institutions that offshore functions achieve an average cost savings of 39 percent, with one in four institutions surveyed

---

achieving savings of more than 50 percent through offshoring. One data vendor reports cost savings of greater than 50 percent in their offshored program development work."

... A 7: Im Rahmen einer gründlichen Due Diligence Prüfung durch B. vor Aufnahme der Zusammenarbeit wurden verschiedenste Erkundigungen bei Geschäftspartnern und Beteiligungsunternehmen von Mr. X. , insbesondere solchen die auch im Internet- oder Software-Bereich tätig waren, eingeholt. Weiters wurden – im Rahmen einer mehrtägigen Geschäftsreise nach Malta (siehe Anlage 1) – vor Ort die von F. empfohlenen Schlüsselentwickler interviewt, es erfolgte ein ausgedehnter Besuch der technischen Universität Valetta, um die Verfügbarkeit von in der gewählten Technologie (.Net,C#=) entsprechend geschulten Entwicklerpools zu bestätigen, einschließlich Gesprächen mit einigen möglichen Entwicklern.

Weiters suchte B. bei einem Firmenbesuch einer früheren ausländischen Auftraggeberfirma aus Deutschland das persönliche Gespräch (Hr. U. Sch., Managing Director, ABC Development Ltd., Malta) um praktische Projekterfahrungen mit den Schlüsselentwicklern zu hinterfragen und effiziente Vorgangsweisen bei einer Remote-Entwicklung mit dem geplanten Agile Development Ansatz abzuklären.

Zuletzt gab es auch persönliche Treffen mit Vertretern der Maltesischen Entwicklungsgesellschaft (Fr. St. An., Malts Development Corp., zuständig für Deutschland, Schweiz, Österreich) zur Diskussion von Fördermitteln bei einer allfälligen Ausweitung des Projekts auf ein Joint-Venture sowie der allfälligen Zurverfügungstellung von geförderten Projekträumlichkeiten in den maltesischen Technologieparks, falls neben dem geplanten Remote-Development künftig auch physische Räumlichkeiten erforderlich würden.

... A 8: Da es sich bei T., wie bei B., um ein Start-up Unternehmen, handelte, bezogen sich Interna im eigentlichen Sinn auf die handelnden Personen, nicht auf die (noch zu gründende) Firma. Die Professionalität und Verlässlichkeit von F. X. wurde, wie bereits oben dargestellt, vor Ort im persönlichen Gespräch mit Referenzpersonen und ehemaligen Projektpartnern erwiesen. Dazu kamen noch, aufgrund der ursprünglich geplanten Ausweitung auf ein Joint Venture, Gespräche mit dem damaligen Leiter der für das Optionsgeschäft zuständigen Behörde, der maltesischen Finanzmarktaufsicht (damals Hr. Prof. J. Ba., Chairman, Malta Financial Services Authority) sowie dem Vorstand des u.a. für das Finanzwettwesen zuständigen Malta Gaming Board (damals Hr. V. Fa., Executive Secretary, Gaming Board for Malta), die jeweils aufgrund persönlicher Kontakte des späteren Geschäftsführers arrangiert wurden. Im Gespräch ging es hauptsächlich um Sachthemen, aber es wurde offenkundig, dass Herr F. X. bei den Behörden bzw. deren obersten Vertretern hohes Ansehen genoss, was der positiven Erledigung verschiedener Lizenzen dienlich geworden wäre.

Positiv war zudem, dass F. X. eine Vielzahl von Berührungspunkten und Projekterfahrungen

---

für wichtige Aspekte der Umsetzung, nicht nur bzgl. der Software-Entwicklung sondern z.B. auch im regulativen und Börsen-Konzessionsbereich, im Remote Server-Hosting-Bereich, sowie im Internet-Sportwettenbereich geltend machen konnte.

... A 9: Nach Angaben von F. X. handelt sich beim gewählten Setup seiner Firma an der Adresse in Malta um die sachrichtige rechtliche Struktur, welche die Möglichkeiten der maltesischen Gründungs- und Exportförderungsprogramme und gleichzeitig die erforderlichen Voraussetzungen für eine spätere EU-weit gültige Konzessionen zur Vermarktung von komplexen Finanzinstrumenten wahrte.

...A 10: Die Angaben über Herrn X. entsprechen unserem Kenntnisstand, der auch in unserer Due Diligence Prüfung bestätigt wurde. F. X. war nicht nur früher Bankdirektor bei erstklassigen Adressen (z.B. XX Bank) sondern hat auch eine Reihe von prestigeträchtigen Non-executive Positionen (Aufsichtsratsfunktionen) inne. Das hohe Standing von Herrn X. am Finanzplatz Malta und seine langjährigen Erfahrungen waren für das Projekt sehr wertvoll, da P. Club im Wesentlichen bereits eine vollwertige Börsensoftware für eine komplexe Finanzinnovation darstellt. In der Zusammenarbeit mit F. X. waren daher weder langwierige Erklärungen über die Funktionsweise des Kapitalmarkts und oder die anspruchsvolle Optionsmechanik des Produktes erforderlich. Als Entrepreneur mit einer Vielzahl von wertvollen Geschäftskontakten und Gründungserfahrung war er ein Gewinn für das Projekt. Die Angaben über die Sekretärin entsprechen ebenfalls unserem Kenntnisstand.

... A 11: Geschäftsführer der Fa. T. war Herr F. X. . Zu seinem Lebenslauf siehe Punkt 10.

... A 12: Der Cheftechniker (IT-Architektur und Programmierung) sowie Leiter der Programmierteams war im Team als Joe/Joseph bekannt (die Arbeitsebene verkehrte Internet-typisch auf First-Name-Basis miteinander), die Gestaltung (Graphik und auch Sound) wurde durch ein Teammitglied namens Mario durchgeführt.

... A 13: Das technische Projektteam umfasste in der Spitzenzeit ca. 5-6 Mitarbeiter, wobei software-branchentypisch nicht im Angestelltenverhältnis sondern flexibel auf Freelancer-Basis gearbeitet wurde.

... A 14: Neben F. für das inhaltliche Gesamtkonzept waren Joe (technische Programmierung) und Mario (künstlerisches Design) dafür die direkten Ansprechpartner von B.. Project Requirements wurden direkt mit F. X. besprochen, der zudem aufgrund seiner Unternehmertätigkeit öfters in Wien war.

... A 15: Die laufende Kommunikation erfolgte für kurze Fragen und den File Transfer für Zwischenergebnisse über das Instant Messaging Programm ICQ als permanente Internet-

---

Verbindung. Wir legen Vermerke der Kommunikation bei (s z.B. Anlage 13). Gleches gilt für Briefings (s z.B. Anlage 16a, 16b) oder die Veranlassung erforderlicher Korrekturarbeiten bei erhaltenen Programmen. Als Nachweis galt stets die Übermittlung einer fertigen Komponente oder eines Zwischenergebnisses (s z.B. Anlage 14,15) bzw. dessen Fehlerfreiheit nach unserem Test und Review. Während der intensiven Projektphasen gab es zudem jourfixemäßig eine wöchentliche Abstimmung mittels Internet-Webcam.

... A 16: Wie bereits dargestellt, erbrachte die Firma T. keine Leistungen für andere Auftraggeber, sie war eine eigens neu gegründete Projektgesellschaft und erfüllte die Erfordernisse der maltesischen Neugründungsförderung im Softwarebereich. Da das entwickelte Softwareprodukt nachfolgend nur unzureichenden kommerziellen Erfolg erzielte, kam es nachfolgend aber weder zum ursprünglich vorgesehenen Joint Venture noch zu einer gemeinsamen Weiterentwicklung der Software. Die Firma T. wurde zwischenzeitig liquidiert. Herr X. nimmt für seine neuen Projekte prinzipiell Neugründungen vor, um die zeitlich begrenzten maltesischen Förderungsmöglichkeiten im Softwarebereich entsprechend in Anspruch nehmen zu können.

... A 17. Das Tätigkeitsfeld der T. (siehe Anlage 2, Seiten 4-8) umfasste die Detailspezifikation, die Storyboardproduktion und das Navigationskonzept, die Usabilityoptimierung, das Graphikkonzept und –produktion, die HTML-Programmierung, das Unit Testing sowie die Entlastung von B. durch die Übernahme des Projektmanagement für sämtliche Front-end Teile.

... A 18: Ja, dadurch dass die fertig gestellten Programmelemente und Komponenten zeitnahe nach Wien übertragen und am lokalen Development-Server installiert wurden, war B. ständig über den Fortschritt und die Qualität der Entwicklung informiert. Durch den unmittelbaren Einbau in die Development-Website war gleichzeitig die faktische Akzeptanz von erledigten Zwischenschritten dokumentiert. Für die vertragsgemäßen Hauptphasen (s. Anlage 2) gab es zusätzlich eine formelle Abnahme (s. z.B. Anlage 3) als Grundlage der kommerziellen Rechnungslegung durch T. .

... A 19: Die Vorgründungsgesellschaft war T. selbst, d.h. identisch mit der späteren Firma. Die Arbeit am eigentlichen Projekt in Malta wurde intensiv bis zum geplanten Launch des neuen Internetdienstes intensiv in der zweiten Jahreshälfte 2003 durchgeführt und Anfang 2004 abgeschlossen. Aufgrund des anspruchsvollen Zeitplans wurden, nach der prinzipiellen Einigung auf eine Zusammenarbeit, einige Teilarbeiten schon gegen Ende 2002 begonnen, da B. vor einer finalen Entscheidung Arbeitsproben begutachten wollte. Nach längeren Verhandlungen zur Fixierung der endgültigen Vertragsdetails (Anlage 2) erfolgte dann die erste Rechnungslegung (s. Anlage 4) nach dem Durchlaufen aller Fromalschritte für die

---

Gründung der maltesischen Projektgesellschaft (s. Anlage 6), und dann für alle bis dahin formell schon abgenommenen Projektteile.

20. ... Eine Kopie der bestätigten Firmengründungsnachweise aus dem Internet (maltesischer Firmenbuchauszug) wurde uns vom Geschäftsführer, Herrn F. X., übermittelt und liegt (s Anlage 11) bei. Die ursprüngliche diesbezügliche briefliche Mitteilung von T. liegt ebenfalls (s Anlage 6) bei. Eine amtsblatt-artige Publikationsvorschrift existiert in Malta nicht.

21. ... Wie bereits beschrieben, war die Firma T. eine eigens gegründete Projektgesellschaft, die ein eigenständiges Projekt für B. abwickelte. Nach dem kommerziellen Misserfolg des Projektinhalts, der Website „pc.com“, wurde T. liquidiert. Herr X. strukturiert, wie bereits beschrieben, neue Projekte regelmäßig als Neugründungen. Uns ist bekannt, dass Herr X. nachfolgend verschiedene Projekte bzg Finanzinnovationen und Investment Services auf Basis lizenziert Online-Brokerage bzw. Finanzwetten-Geschäft auf Basis der „Remote-Gaming“-Bestimmungen im Internet aufgebaut hat.

22. ... Das ist unrichtig. Dem Finanzamt wurden sowohl das geforderte Pflichtenheft, die Deliverables und verschiedene Projektunterlagen übermittelt (s. z.B. Anlage 12). Im Anspruchsniveau wurde seitens der Großbetriebsprüfung allerdings dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass B. als Startup-Unternehmen mit beschränkten Personalressourcen sparsamer und unbürokratischer agieren musste als ein Großbetrieb, der ein klassisches Mainframeprojekt abwickelt.

Besonders stützt sich diese Ausführung des Finanzamts auf das groteske Beharren auf ein sog. „FTP-Protokoll“, weil ein solches angeblich einen Leistungsnachweis im unbedingten Interesse beider Vertragsparteien darstellen würde. Grotesk ist dies deshalb, weil das sogenannte FTP-Protokoll (file transfer protocol) rein gar nichts mit einer derartigen kommerziellen Dokumentation zu tun hat, sondern vielmehr die technischen Kommandos und Zeichen definiert, nach denen Computer untereinander Files (Programme und Dateien) austauschen. Laut Bericht (Seite 5, Abs. 3) wäre diese (gar nicht existierende) Form aber „der einzige (!) Nachweis, dass die Leistung nicht nur erbracht sondern auch an den Auftraggeber weitergeleitet wurde.“ Diese Anforderung zu erfüllen, ist aber B. schon alleine deshalb unmöglich, weil das tatsächliche „FTP-Protokoll“ gar keine solche Art der Protokollierung vorsieht oder generiert. (s Anhang 17 „Das FTP-Protokoll“)

Die Abnahme wurde vielmehr kaufmännisch korrekt durch explizite entsprechend gegengezeichnete Abnahmeschreiben von B. an T. (s. Anlage 3) nach Abschluss der verschiedenen Projektphasen dokumentiert, was auch als Freigabe für den Start der jeweils nächsten Projektphase galt. (In der Praxis wurden aufgrund des Zeitdrucks zwar bereits neue Arbeiten auf Basis von Teilergebnissen begonnen, schlechte Lieferungen jedoch stets

---

nachträglich finalisiert bzw. fixiert und dann auch formal abgenommen). Eine implizite Abnahmebestätigung (falls eine solche jemals erforderlich geworden wäre) war ohnedies immer automatisch gegeben, nämlich in der Implementierung der gelieferten Komponenten und Dateien am Testsystem bzw. nach Fertigstellung am Produktionssystem.

... A 23: Der Vorhalt des Finanzamts ist unzutreffend. Wir weisen nochmals darauf hin, dass die von T. bis zum Abbruch der Zusammenarbeit erbrachten Leistungen durch T. korrekt abgerechnet wurden und von B. unter Ausnutzung des verhandelten Zahlungsziels (s. Anlage 8) mit Fälligkeit auch vollständig bezahlt wurden. (s. Anlage 9f). ..."

Die Bw legte folgende Anlagen vor:

Anlage 1: Aufenthalt des Geschäftsführers der Bw in Malta vom 13.02.02 – 17.02.02, Flug- und Hotelbestätigungen

Anlage 2: Vertrag zwischen der Bw und T. vom 19.12.03 mit Zeitplan, Zahlungs- und Lieferbedingungen etc., unterzeichnet von den beiden Geschäftsführern

Anlage 3: Schreiben der T. als Gründungsgesellschaft vom 2.12.03 über den Fortschritt der inhaltlichen Arbeit und die Fortschritte bei der Registrierung der Gesellschaft in Malta

Anlage 4: Rechnung der T. an die Bw vom 18.12.03 über € 207.000,--, zu gleichen Teilen (€ 69.000,--) entfallend auf „Requirements Production“, „Front-end Storyboard Production“ und „Graphic Arts Production“.

Anlage 5: Schreiben der Bw an T. vom 20.4.04 betreffend die Schlussrechnung. Demnach wurde ein (weiterer und letzter) Rechnungsbetrag iHv € 69.000,-- akzeptiert, nicht aber der vorgesehene fünfte Rechnungsbetrag iHv € 69.000,--, sodass die Gesamtsumme nicht mehr € 345.000,--, sondern € 276.000,-- betragen soll.

Anlage 6: Schreiben der T. an die Bw vom 18.12.03, wonach die Registrierung der Firma in Malta abgeschlossen sei und demnächst die offizielle Rechnung geschickt werde.

Anlage 7: Schlussrechnung der T. an die Bw vom 28.4.2004 über den Betrag von € 69.000,-- mit dem Vermerk des Geschäftsführers der Bw: „bis zur Klärung nicht überweisen“.

Anlage 8: Schreiben der Bw an die T. vom 18.11.2005, wonach € 207.000,-- bis 30.12. dieses Jahres und die restlichen € 69.000,-- bis 28.4. nächstes Jahr bezahlt würden.

Anlage 9: Gesendete Aufträge der Bw über Internetbanking vom 29.12.2005 betr Überweisungen nach Malta

Anlage 10: Auftragsliste über die durchgeführten Überweisungen an T. vom 29.12.2005

Anlage 11a) und b): Company Details über XYZ Holding und T., übermittelt vom Geschäftsführer; Registrierungsdatum der T. 18.12.03.

Anlage 12: Front-end Specification pc .com

Anlage 13: Anmerkungen, Kritiken, Vorschläge, Beurteilungen zu gelieferten Dateien vom

---

17.01.04

Anlage 14: „Storyboard P. Club“, erstellt am 19.11.03

Anlage 15: „Demo – New Storyboard“

Anlage 16a) und b): „P. Club: Briefing Screens“, erstellt von der Bw am 30.11.03

Anlage 17: Definition „File Transfer Protocol“ (FTP) aus Wikipedia, erstellt von der Bw am 11.12.08

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw ist eine KEG. Persönlich haftender Gesellschafter und Geschäftsführer ist die B. I. GmbH. Kommanditist und Geschäftsführer der GmbH ist Mag. H H.. Unternehmensgegenstand ist die Entwicklung von Softwareprodukten und der Betrieb von E-Finance Diensten. Die Gesellschaft ist durch Umwandlung gem § 1 ff UmwG (Umwandlungsplan, Gesellschaftsvertrag vom 30.1.2003) aus der B. In. Services GmbH hervorgegangen.

Die Bw entwickelte und betrieb ein online-Börsenspiel namens „P. Club“, bei dem den Spielteilnehmern mittels käuflich erworber Tickets (Spieleinsätze) eine Gewinnchance eingeräumt wurde. Der Teilnehmer kann auf steigende oder fallende Aktienkurse setzen und auf diese Weise (fiktive) Gewinne erzielen. Die Höhe des je Runde ausbezahlten tatsächlichen Gewinns steht von vornherein nicht fest, sondern ist lediglich mit einem Höchstbetrag nach oben begrenzt. Je nach Spielverlauf besteht die Möglichkeit, dass keine Gewinne bzw geringere als das bei Beginn einer Runde verkündete Limit zur Auszahlung gelangen. Die Gewinnhöhe ist daher weder auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis vorbestimmt, Dieses Online-Börsenspiel war wirtschaftlich nicht erfolgreich, sodass die Firma mittlerweile ein Nachfolgeprodukt entwickelte.

In den Streitjahren wurden ausschließlich negative Betriebsergebnisse erzielt.

Die in den Jahren 2003 und 2004 für die Entwicklung des Börsenspiels geltend gemachten Fremdleistungen betreffend der Erstellung von Grafiken, Sounds und HTML-Dateien durch das maltesische Unternehmen T. D. Limited in Höhe von € 207.000,-- (2003) und in Höhe von € 69.000,-- (2004) wurden von der ausländischen Firma nicht erbracht. Die dafür geltend gemachten Ausgaben beruhen auf Rechnungen für nicht erbrachte Leistungen und sind daher nicht betrieblich veranlasst.

Die Firma T. D. Limited wurde am 18.12.2003 registriert und hat ihren Firmensitz in Malta, La Valetta an der Anschrift X-Street. Es handelt sich um eine International Trading Company gemäß New Company Act 1995. Diese dürfen ihre Aktivitäten von Malta aus, aber nicht in

Malta ausüben (Offshore-Company). Laut Gesellschaftsvertrag befasst sich das Unternehmen mit der Untersuchung, dem Design und dem Entwurf von Web-Dienstleistungen, die Durchführung von Beratungen, technischen Dienstleistungen etc.

Gesellschafter sind Y. Limited und XYZ HoldingLimited.

Der Firmensitz der beiden Beteiligten ist identisch mit dem Firmensitz der T..

Die XYZ Holding Limited wurde am 17.12.2003 gegründet. 100% der Anteile an der Holding hält die Y. Limited, welche auch Gf und gesetzlicher Repräsentant der Holding ist. Das Gesellschaftskapital der Holding beträgt € 3.000,--. Sekretärin ist Fr. A. X..

Gesellschafter/Geschäftsführer der Y. Limited ist Hr. F. Y . X.. Das Gesellschaftskapital beträgt € 3.000,-.

Geschäftsführer und gesetzlicher Repräsentant der T. ist Hr. F. Y . X.. Sekretärin ist seine Tochter Fr. A. X.. Das Gesellschaftskapital beträgt € 3.000,-.

An derselben Adresse logiert auch die Firma F. Y. X. & Associates Limited, eine unabhängige Finanzberatungsfirma, deren Präsident und Inhaber F. Y. X. und deren Direktor des Bereiches Steuern und Verwaltung A. X. ist. Der Geschäftsführer der T., Hr X., bietet als Inhaber und Präsident seiner Finanzberatungsfirma als Dienstleistung ua Neugründungen und Registrierungen von Firmen inklusive rechtlicher und steuerlicher Beratung an. Die Finanzberatungsfirma besteht aus einem Team von Rechtsanwälten, Steuer- und Finanzberatern.

F. Y. X. war Banker, ua bekleidete er viele Jahre führende Positionen in der XX Bank auf den Kanalinseln, der Dominikanischen Republik, Luxemburg und Spanien. Er war auch Generaldirektor der XX Bank in der Schweiz. Von 1993 – 1997 wurde er Gouverneur der Y-Bank von Malta, ehe er sich 1998 mit seiner eigenen Firma selbständig machte.

A. X. ist B. A. in Business Administration und Steuer- und Finanzexpertin.

F. Y. X. ist der einzige Repräsentant der Firma T., der nach außen in Erscheinung trat, den Vertrag unterfertigte und den Schriftverkehr mit der Bw. führte.

Die Fa. T. unterhält kein eigenes Büro, da sie am Firmensitz von Hrn. X.s Finanzberatungsfirma loziert ist. Die beiden natürlichen Personen, die Funktionen in der T. innehaben, sind Hr. F. Y. X. und Fr. A. X.. Die Firma T. hat keine Arbeitnehmer. Sie ist im Geschäftsleben nach außen nicht aufgetreten; sie hat keinen Internetauftritt. Sie hat keine Leistungen erbracht. Sie ist mittlerweile liquidiert worden.

Die Fa. T. ist eine „Briefkastenfirma.“

Die in Frage stehenden Leistungen hat die Bw selbst erbracht.

Dieser Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die rechtlichen Verhältnisse der Bw sind unbestritten.

Die Teilnahmebedingungen und Gewinnmöglichkeiten beim Online-Börsenspiel „P. Club“ sind unbestritten. Dass die Höhe des je Runde ausbezahlten tatsächlichen Gewinns von vornherein nicht fest steht, wird auch von der Bw zugestanden, wenn sie in der Berufung ausführt: „... *dass bei variablen Auszahlungen, die finanzmathematisch bestimmt sind, ... Die Mikrotransaktion bei P. Club weist genau jene Bestimmtheit auf ...*“.

Die Bestimmtheit ist auch nur im statistischen Durchschnitt gegeben, wie die Bw in der Berufung selbst ausführt:

*"Selbstverständlich fluktuieren die ex-post erreichten Werte etwas um die finanzmathematisch ex-ante ermittelten Werte, insbesondere solange das Börsenspiel noch nicht entsprechend massive Teilnehmerzahlen hat. Es ist jedoch am übergebenden Wertebuch der einzelnen Monatsbewerbe bereits gut zu sehen, dass die finanzmathematisch zu erwartenden Werte bereits im mittelfristigen Durchschnitt verlässlich eintreten und somit die Black-Scholes Formel auch für diese exotische Option bestätigen."*

Die Gewinnhöhe ist daher weder auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis vorbestimmt, sondern lediglich mathematisch-statistisch in einer Durchschnittsbetrachtung berechenbar.

Die rechtlichen Verhältnisse der Fa T. sind unbestritten und wurden einerseits von der Bw selbst mitgeteilt, andererseits beruhen sie auf einem vom KSV-International erstellten Unternehmensprofil.

Die Feststellungen bezüglich der Firma F. Y . X. & Associates Limited sind deren Homepage entnommen, ebenso wie die Feststellungen betreffend F. Y. X. und dessen Tochter A. .

Dass nur F. Y . X. nach außen auftritt, ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt. Dass die T. kein Büro hat, ist aus der Adresse der Firma ersichtlich. An derselben Adresse befindet sich auch der Sitz von F. Y. X. & Associates Limited und der Firmensitz der beiden an der T. Beteiligten. Dass die T. keine Arbeitnehmer hat, wird von der Bw bestätigt. Hinter der T. stehen somit nur zwei natürliche Personen: F. Y. X. und seine Tochter A. X.. Deren Profession ist Beratung ua in Firmengründungen, Steuersachen und allen rechtlichen Belangen zB Online-Wetten und Online-Lotterien.

Dass die Firma im Geschäftsleben nach außen nicht aufgetreten ist und keinen Internetauftritt hat, wird von der Bw bestätigt. Dass sie jedenfalls keine (anderen) Leistungen als die in Frage stehenden erbracht hat, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw, wonach die T. eine „Projektgesellschaft“ sei und nur diesen einen Auftrag erhalten habe.

Dass die Firma T. auch die in Frage stehenden Leistungen nicht erbracht hat und daher die Zahlungen an die T. nicht betrieblich veranlasst sind, ergibt sich aus folgenden Gründen.

Generell ist auszuführen, dass das Vorbringen der Bw nicht geeignet ist, die betriebliche Veranlassung der Zahlungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Die vorgetragene Art der Abwicklung der Geschäftsbeziehung ist ungewöhnlich, unglaubwürdig und widerspricht wirtschaftlichen Gegebenheiten; sie hat einen Auslandsbezug und inkludiert Geldflüsse an eine „Briefkastenfirma“ in einer Steueroase (s auch rechtliche Beurteilung).

Es besteht daher erhöhte Beweisvorsorge- und Nachweispflicht. (S auch rechtliche Beurteilung). Dieser Pflicht ist die Bw nicht in ausreichendem Ausmaß nachgekommen. Die vorgelegten schriftlichen Unterlagen können den von der Bw behaupteten Sachverhalt nicht glaubhaft erhärten; zahlreiche Nachweise, die von der Behörde verlangt wurden, konnten nicht erbracht werden. Der Bw war aG des Erstbescheides und dessen Begründung, der durchgeföhrten Betriebsprüfung und der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt bekannt. Im Verfahren vor dem UFS wurde die Bw noch einmal und dezidiert mittels umfangreichem Fragenkatalog aufgefordert, den behaupteten Sachverhalt nachzuweisen und aufzuklären. Dies gelang ihr jedoch nicht. Das Vorbringen ist oft allgemein. Bei den vorgelegten Nachweisen in der Anlage der Vorhaltsbeantwortung handelt es sich um solche, die bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurden. Der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt konnte nicht erschüttert werden.

Die Bw hatte ausreichend Zeit und Gelegenheit, den behaupteten Sachverhalt nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen und wurde auch ganz konkret dazu aufgefordert.

Im Einzelnen ist zur fehlenden betrieblichen Veranlassung der Zahlung auszuführen wie folgt. Die Reise des Geschäftsführers nach Malta fand vom 13.2. – 17.2.02 statt. Bereits auf dieser Reise sollen empfohlene Schlüsselentwickler interviewt worden sein. Die Namen dieser Entwickler oder Protokolle dieser Gespräche wurden nicht bekannt gegeben bzw vorgelegt. In weiterer Folge sei die Vorgründungsgesellschaft der T., identisch mit der späteren Firma, tätig geworden und einige Teilarbeiten seien nach prinzipieller Einigung schon gegen Ende 2002 begonnen worden (Siehe Frage und Antwort 19 des Vorhalts).

Über diese prinzipielle Einigung, die nach dem Vorbringen der Bw in Verhandlungen im Laufe des Jahres 2002 fixiert worden sein musste, wurden allerdings keine Unterlagen vorgelegt. Die Anlage 2, auf die die Bw in der Vorhaltsbeantwortung verweist, ist der Vertrag zwischen T. und der Bw. Dieser ist mit 18.12.2003 datiert. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Arbeiten zum großen Teil bereits abgeschlossen gewesen. Siehe Antwort 19: "...*Die Arbeit am Projekt ... wurde intensiv ... in der zweiten Jahreshälfte 2003 durchgeführt und Anfang 2004 abgeschlossen.*"

Dies bedeutet, dass die Firma T. ohne vertragliche Grundlage – es gibt kein zeitlich vor Vertragsabschluss datiertes Schriftstück, indem der Leistungsumfang oder der Preis vereinbart wurde – die Arbeit iW durchgeführt hat, und das als Vorgründungsgesellschaft. Vorgelegt wurde nur ein Schreiben von F. Y. X. vom 2.12.2003 im Namen der in Gründung befindlichen Fa T., wonach die Arbeiten das Storyboard betreffend bereits abgeschlossen seien und wonach die Registrierung der T. in Malta noch nicht abgeschlossen sei (siehe Anlage 2 Vorhaltsbeantwortung).

Die Rechnungslegung der T. datiert mit 18.12.2003 (siehe Anlage 4 der Vorhaltsbeantwortung) und somit gleichzeitig mit Vertragsabschluss. Das bedeutet, dass ohne vertragliche Grundlage Arbeiten, für die ein Betrag von € 207.000,-- in Rechnung gestellt wurden, geleistet worden wären, und zwar von einer Vorgründungsgesellschaft. Die Registrierung der Fa T. erfolgte ebenfalls am 18.12.2003.

Es ist wirtschaftlich nicht nachvollziehbar und im Wirtschaftsleben auszuschließen, dass eine noch nicht gegründete Firma ohne Auftrag Tätigkeiten in einem derart großen Umfang erbringt und in Rechnung stellt und zeitgleich mit Rechnungslegung erst der Vertragsumfang und der Preis fixiert werden. Dieses Risiko würde kein vernünftig denkender Kaufmann eingehen. Ohne vertragliche Grundlage besteht kein Rechtsanspruch auf Zahlung. Auch der Auftraggeber hätte keinen Anspruch auf Lieferung, noch dazu ist der Liefergegenstand nicht festgelegt.

Ungeklärt ist auch, wer die Leistungen erbracht haben soll. Wenn die Arbeiten bereits 2002 begonnen haben, ist nicht nachvollziehbar, dass die Vorgründungsfirma, die identisch mit der späteren Firma T. gewesen sein soll, diese Arbeiten geleistet haben soll. Die Gründung und Registrierung der Firma T. hätte dann aus Gründen der Rechtssicherheit und der Beanspruchung der in Malta gegebenen Fördermöglichkeiten für neu gegründete Firmen auf dem Softwaresektor viel früher stattgefunden, zumal Firmengründungen in Malta einfach und unbürokratisch durchgeführt werden.

Auch die Preisbildung konnte nicht nachvollziehbar erklärt werden. Es wurde über Anfrage des UFS mitgeteilt, dass die Preisverhandlungen das erste Mal vor Beginn des Projektes stattfanden. (Siehe Vorhaltsbeantwortung Nr 5). Diese habe sich an den Manntagschätzungen orientiert, welche aus einer Taskliste entstanden sei, die bei einem Workshop gemeinsam erarbeitet worden seien. Schriftliche Aufzeichnungen oder Abmachungen darüber wurden nicht vorgelegt. Dies bedeutet, dass der Auftragnehmer auch bezüglich der Höhe des Preises ein wirtschaftlich nicht zu rechtfertigendes Risiko getragen hätte, da ja der Vertrag erst nach Durchführung eines Großteils der Arbeit abgeschlossen wurde.

Vorgelegt wurde lediglich ein Schreiben bezüglich einer Preisreduktion. Es handelt sich um ein Schriftstück vom 20.4.2004, wonach von der Bw nur mehr eine Rechnung iHv € 69.000,--

---

akzeptiert würde, nicht aber die vorgesehene (weitere und letzte) Rechnung iHv € 69.000 (s Anlage 5 Vorhaltsbeantwortung). Ohne weiteren Schriftverkehr sandte dann am 28.4.2004 T. die Schlussrechnung iHv € 69.000,--, (s Anlage 7 Vorhaltsbeantwortung) wie von der Bw gewünscht, eine zumindest ungewöhnliche Vorgangsweise.

Der Vertrag (siehe Anlage 2 Vorhaltsbeantwortung) beschreibt Leistungen, die in der Zukunft erbracht werden. Siehe „*Dimension of the Project: T. will provide key elements for version 1 of the website ... shall deliver interaction flow diagram ... shall provide a storyboard ...*“.

Wenn die Leistungen zum Großteil schon erbracht worden sind, sind diese Formulierungen logisch nicht nachvollziehbar und ergeben keinen Sinn.

Im Vertrag werden auch die Zahlungsbedingungen in der Zukunft – arg: „*will be billed as follows*“ – beschrieben, wonach in 5 Tranchen je 20% der Gesamtsumme in Rechnung gestellt würden mit einem jeweiligen Zahlungsziel von 90 Tagen.

Dies ist ebenfalls nicht verständlich und sinnwidrig, wurde doch zeitgleich mit Vertragsabschluss die Rechnung über 3/5 der vereinbarten Gesamtsumme bereits in Rechnung gestellt (s Anlage 4 der Vorhaltsbeantwortung).

Unbestritten ist, dass eine Zahlung iHv € 207.000,-- am 29.12.2005 per Internet banking erfolgte.

Die Geldüberweisung allein ist aber für die betriebliche Veranlassung der Zahlung nicht ausreichend, da eine Vielzahl von Gründen dagegen sprechen.

So handelt es sich bei der Firma T. nach den Ermittlungsergebnissen um eine „Briefkastenfirma.“ Alle wesentlichen Merkmale einer solchen sind gegeben (s Sachverhalt). Eine Briefkastenfirma ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und daher keine Leistungen erbringen kann. Die Fa T. hat keinen geschäftlichen Betrieb, da sie keine Arbeitnehmer und kein eigenes Büro, sondern lediglich eine Adresse in Malta am Sitz der Beratungsfirma des Hrn. X. hat. Auch die beiden an der Fa T. beteiligten Firmen sind an derselben Adresse loziert wie T. selbst. Hinter der T. und den beteiligten Firmen stehen als natürliche Personen nur Hr. X. und seine Tochter, die als Geschäftsführer bzw Sekretärin zur Verfügung stehen, da diese Funktionen gesetzlich zwingend einzurichten sind. Die beiden natürlichen Personen sind an der gleichen Adresse als Teilhaber der Fa F. Y. X. & Associates tätig. Die Fa T. hat keinen Internetauftritt und hat jedenfalls keine anderen Aufträge erhalten, da sie eine „Projektgesellschaft“ für ggstdl Projekt sei. Der Geschäftsführer der T. war Banker und ist nun Teilhaber einer Beratungsfirma in rechtlichen und steuerlichen Angelegenheiten. Ein Indiz für das Vorliegen einer „Briefkastenfirma“ ist ua, dass ein Rechtsanwalt, Steuerberater öä Geschäftsführer ist. Die beteiligten Personen sind Berater. Es ist immer nur Hr X. in Erscheinung getreten. Dass er selbst bzw A. X. als Steuerexpertin das Softwareprojekt

---

nicht entwickelt haben können, ist evident und wird auch nicht behauptet. Laut Vorbringen der Bw strukturiert Hr X. neue Projekte prinzipiell als Neugründungen, auch um die Förderprogramme Maltas in Anspruch nehmen zu können. Eine der auf der Homepage der Finanzberatungsfirma X.s angebotenen Dienstleistungen ist die Übernahme von Treuhandschaft, Geschäftsführung und Sekretariat, demnach die Gründung von Briefkastenfirmen. Auch im ggstdl Fall wurde die Geschäftsführung und das Sekretariat übernommen. Dass Fr A. X. als ausgewiesene Steuer- und Finanzexpertin als Sekretärin fungiert, rundet das Bild nur ab, ebenso wie die Tatsache, dass die Fa T. mittlerweile liquidiert wurde.

Der hervorragende Ruf von Hrn F. X. in der Finanzwelt, der schon aus seinem beeindruckenden Lebenslauf erkennbar ist, ist unbestritten. Dies ist aber nicht ausreichend, um die betriebliche Veranlassung der Zahlungen nach Malta zu begründen. Es ist auch davon auszugehen, dass die Gründung von Briefkastenfirmen in Malta jedenfalls nicht negativ besetzt ist.

Diese Fülle von Indizien spricht dafür, dass es sich bei der T. um eine Briefkastenfirma handelt.

Dass die T. die fragliche Leistung nicht erbracht hat, ergibt sich darüber hinaus aus folgenden Ausführungen.

Dass Softwarespezialisten das Projekt entwickelten, konnte nicht nachgewiesen werden. Die Frage, wer Graphiker bzw Programmierer der Fa T. war (s Vorhalt Frage 12), konnte nicht ausreichend beantwortet werden. Der Leiter des Programmerteams soll nur mit seinem Vornamen Joe bekannt sein, der für Graphik und Sound zuständige Mitarbeiter mit dem Vornamen Mario. Es ist unglaublich, dass bei einem derart umfangreichen Projekt diese Mitarbeiter nie in Erscheinung treten, dass man ihre Namen nicht kennt und dass keinerlei Hinweise wie Gesprächsprotokolle, Arbeitsnachweise etc existieren, die dieses Vorbringen nachweisen könnten.

Selbst wenn man der Behauptung, die Mitarbeiter der T. seien keine Angestellten, sondern auf Basis von Werkverträgen tätig gewesen, Glauben schenkt (siehe Vorhaltsbeantwortung Nr 13), sind die Antworten bezüglich Struktur, Mitarbeiter und Interna der T. sehr vage und tragen nicht dazu bei, das Vorbringen der Bw zu erhärten. So soll das technische Projektteam in der Spitzenzeit 5-6 Mitarbeiter umfasst haben (siehe Vorhaltsbeantwortung Nr 13). Auf die Frage, mit wem das Projekt inhaltlich entwickelt und ausgearbeitet worden sei und wer Ansprechpartner für Programmierung und Design gewesen sei, wurde lediglich vorgebracht (siehe Vorhaltsbeantwortung Antwort Nr 14), dass neben F. für das inhaltliche Gesamtkonzept Joe und Mario die direkten Ansprechpartner gewesen wären.

Dies bedeutet, dass außer 2 Vornamen über die operativ tätigen Mitarbeiter der T. nichts bekannt war, eine im Lichte der erhöhten Beweisvorsorgeverpflichtung bei Auslandsgeschäften eine zum Nachweis der von T. erbrachten Leistungen nicht ausreichende Auskunft. Hingewiesen wird darauf, dass im Vorhalt (s Frage Nr 14) explizit Namen und Adresse der Ansprechpartner sowie Unterlagen (Gesprächsprotokolle) über die Projektentwicklung abverlangt wurden. Diesem Verlangen wurde nicht entsprochen. Auch die Antwort (s Vorhaltsbeantwortung Nr 15) auf die Frage, wie und wie oft mit diesem Ansprechpartner kommuniziert wurde und ob es darüber Nachweise gäbe (Notizen, Vermerke, Protokolle), ist kein Nachweis für den von der Bw. behaupteten Ablauf. Die beigelegten „Vermerke der Kommunikation“ und „Briefings“ (s Anlagen der Vorhaltsbeantwortung 13, 16a, 16b) enthalten keinen schlüssigen Hinweis auf eine Beteiligung einer Fremdfirma. Die Anlage 13 „Annotations to delivery screens 04-01-17“ und die Anlagen 16a und 16b „Briefing Screens“ stammen von B. selbst und sind kein Kommunikationsnachweis, die Anlage 14 ist ebenfalls kein Nachweis für eine Kommunikation mit bestimmten Partnern, sondern eine Beschreibung des Storyboards vom 19.11.03, also vor Vertragserrichtung und die Anlage 15 ist eine Beschreibung des „New Storyboard“, ohne Datum, Autor und Ansprechpartner. Es handelt sich bei diesen Unterlagen nicht um aussagekräftige Notizen, Vermerke oder Protokolle mit Namen, Daten und Abläufen der Kommunikation. Die Behauptung, die laufende Kommunikation sei über das Instant Messaging Programm als permanente Internet Verbindung erfolgt, wurde nicht nachgewiesen, ebenso wenig wie die „jourfixe-mäßige wöchentliche Abstimmung mittels Internet-Webcam“. Gesprächsprotokolle, Chat-Protokolle oder Internetprotokolle wurden nicht vorgelegt.

Dem Finanzamt ist Recht zu geben, wenn es ausführt, dass keine geeigneten Unterlagen vorgelegt wurden, die nachweisen, dass die Fa T. die ggstdl Leistungen erbracht hat. Diese Ausführungen wurden der Bw vorgehalten (s Vorhalt Frage Nr 22). Die Antwort der Bw ist nicht überzeugend, weder in den Anlagen zur Vorhaltsbeantwortung noch im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sind Unterlagen zu finden, die den geforderten Nachweis erbringen würden. Bei den Anlagen zur Vorhaltsbeantwortung handelt es sich um Kopien der schon im Verfahren vor der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen. Neue Sachverhaltselemente sind daher nicht aufgetreten. Die Anlage 12, die eine Projektunterlage sein soll, ist eine Beschreibung der „Front-end Specification P. Club.com“. Es ist allerdings nicht ersichtlich, wer diese Unterlage wann erstellt hat und ist kein Nachweis der Leistungserbringung durch T..

Es mag sein, dass das FTP-Protokoll nichts mit einer derartigen geforderten Dokumentation zu tun hat (s Vorhaltsbeantwortung Antwort 22); allerdings wurden auch keine anderen Protokolle vorgelegt, die über die Online-Kommunikation per Computer Auskunft geben würden.

Das Vorbringen auf Seite 15 der Vorhaltsbeantwortung „*Die Abnahme wurde vielmehr kaufmännisch korrekt durch explizite entsprechend gegengezeichnete Abnahmeschreiben von B. an T. (s. Anlage 3) nach Abschluss der verschiedenen Projektphasen dokumentiert, ...*“, ist nicht überzeugend, erschöpft sich doch die Abnahme nach den vorgelegten Unterlagen in einem einzigen (!) Schreiben des Hrn X. als Vertreter der in „*Gründung befindlichen*“ T. an den Geschäftsführer der Bw (s Anlage 3 der Vorhaltsbeantwortung) vom 2.12.2003 – somit vor Vertragsunterfertigung – welches vom Geschäftsführer der Bw am 10.12.2003 als „*akzeptiert*“ gegengezeichnet wurde.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach sich auf den vorgelegten zwei CDs einige Dateien befänden, die bereits im Jahr 2002 erstellt worden seien, wonach bei den HTML-Dateien sämtliche TAGs fehlten, und dass es außer den Verzeichnisnamen keinen Hinweis darauf gibt, dass irgendeine Datei von der Fa. T. erstellt worden sei, blieben im Verfahren unwidersprochen und wurden auch vom UFS überprüft, sodass von der Richtigkeit dieser Feststellungen auszugehen ist.

Auch diese Tatsachen lassen keinen Hinweis auf eine Tätigkeit der Fa T. erkennen und sind im Geschäftsleben unüblich.

Das Vorbringen, es seien mit verschiedenen Anbietern in Bulgarien und der Slowakei Gespräche auch über mögliche Projektkosten geführt worden (s Vorhaltsbeantwortung Nr 4) wurde nicht nachgewiesen. Die Bw wurde im Vorhalt Frage Nr 4 aufgefordert, die verschiedenen Angebote vorzulegen.

Es wurde jedoch keine Angebote eingeholt, sodass auf die Frage, warum gerade die Fa T. den Auftrag bekam, keine befriedigende Antwort gegeben werden konnte. Die Ausführungen betreffend Entscheidungskriterien bezüglich Auftragsteilung (s Vorhaltsbeantwortung Nr 2) tragen auch wenig zur Aufklärung bei, da der laut Bw ausschlaggebende Faktor – die Bereitschaft Hrn X.s, das Projekt vorzufinanzieren und ein auf zwei Jahre ausgedehntes Zahlungsziel zu vereinbaren – einerseits im Geschäftsleben ungewöhnlich ist und andererseits im Vertrag nicht in dieser Form zu finden ist.

Im Vertrag wird nämlich einerseits ein Zahlungsziel von 90 Tagen nach (Teil)rechnungslegung vereinbart (s Seite 10 Vertrag: „*The amounts shall be payable within 90 days net*“) und andererseits die Bestimmung enthalten ist (s Seite 11 des Vertrags), wonach die Vertragsparteien einen Zahlungsaufschub von bis zu 24 Monaten für alle oder Teile des geschuldeten Vertrags verhandeln können; es handelt sich um unklare und teilweise widersprechende Bestimmungen, die das Argument der Bw relativieren.

Für die Qualität und Bonität der Fa T. im Hinblick auf die Auftragsabwicklung (s Vorhalt Frage 3) gab es keine Indizien, da die Firma neu gegründet wurde und nach dem Vorbringen der Bw eine „*Projektgesellschaft*“ war. Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw – dringende

---

Arbeiten und Vorleistungen seien auf eigenes Risiko der T. erbracht worden – widersprechen wirtschaftlichen Usancen und stehen mit den Formulierungen im Vertrag im Widerspruch. Folgte man den Ausführungen der Bw, so müsste im Vertrag formuliert sein, dass die Fa T. die näher spezifizierten Arbeiten schon erbracht habe und dafür ein Entgelt in bestimmter Höhe zustehe. Die Vertragsformulierungen beziehen sich aber ausschließlich auf die Zukunft (siehe oben).

Der geforderte Nachweis, dass sich die Bw durch den Zukauf der Leistungen aus Malta „*mindestens € 500.000,-*“ erspart hätte, ist nicht gelungen. (Siehe Fragenkatalog Nr 6).

Allgemeine Aussagen aus Studien sind kein Nachweis für den konkreten Fall. Dass die Kosten für das Folgeprojekt € 1,5 Mio betragen hätten und dass dieses vergleichbar mit ggstdl wäre, ist eine bloße Behauptung und kein Nachweis.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, wieso die Bw das Nachfolgeprojekt selbst entwickelt hat, wenn der Zukauf der Leistungen aus Malta wesentlich billiger wäre und die Zusammenarbeit mit Hrn X. so gut funktioniert hätte. Auch wenn man dem Vorbringen der Bw, wonach das geplante joint venture gescheitert sei, folgte, hätte man die Arbeit am Folgeprojekt nach Malta auslagern können und nach der Argumentation der Bw aus wirtschaftlichen Überlegungen auch müssen.

Die Frage nach den erhaltenen Informationen über die Interna der Fa T. (s Vorhalt Frage 8) wurde ins Bild passend beantwortet. Über die Firma könnten keine Angaben gemacht werden, da es sich um ein „*Start-up*“ Unternehmen handle und über die handelnden Personen wurde nur die Professionalität und Verlässlichkeit von F. X. erwähnt. Die übrigen genannten Personen (der Leiter für das Optionsgeschäft zuständigen Behörde und der Vorstand des für das Finanzwettwesen zuständigen Malta Gaming Board) haben mit Interna der Fa T. überhaupt nichts zu tun. Dass Hr X. bei den Behörden hohes Ansehen genoss, ist glaubwürdig, hat aber mit den Interna der Fa T. nichts zu tun.

Dass Hr X. tatsächlich operativer Geschäftsführer der Fa T. ist (siehe Vorhaltsbeantwortung zu Frage 11), ist insofern wenig glaubwürdig, da Hr X. aG seines beruflichen Hintergrundes, seiner eigenen Firma und seiner zahlreichen zeitaufwändigen Funktionen mangels Zeit und Fachwissen auf diesem Gebiet wohl kaum eine Softwareentwicklungs firma tatsächlich operativ leiten wird.

Die Leistungserbringung, Tätigkeitsfelder und Leistungsnachweise der Fa T.

(s Vorhaltsbeantwortung auf Fragen 16,17 und 18) beschränken sich nach dem Vorbringen der Bw auf ggstdl Auftrag, da es sich um eine „*Projektgesellschaft*“ gehandelt habe. Da aus den vorgelegten Unterlagen ggstdl Auftrag betreffend eine Leistungserbringung der Fa T. nicht ableitbar ist, vermag auch dieses Vorbringen des Standpunkt der Bw nicht zu stützen.

Der UFS geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Bw selbst die ggstdl Leistungen erbracht hat. Da das Online-Börsenspiel entwickelt und am Markt angeboten wurde, steht außer Streit, dass die Leistungen erbracht wurden. Die Fa T. ist eine „Briefkastenfirma“, die nicht tätig geworden ist und daher die Leistungen nicht erbracht hat. Die Zahlungen an diese Firma sind daher nicht betrieblich veranlasst. Die Bw ist laut Homepage „*ein innovatives IT-Unternehmen zur Entwicklung von Softwarelösungen für den Finanzbereich.*“ Ihre „*Mitarbeiter besitzen langjährige Erfahrung als Projektmanager, Systemarchitekten und Entwickler im Schnittpunkt von Kapitalmarkt und Internet*“.

Die Bw hat das Know-How und die Mitarbeiter, derartige Projekte selbst zu entwickeln. Das Nachfolgeprojekt zum „P. Club“ wurde auch von der Bw selbst entwickelt. Ob der nach Malta überwiesene Betrag wieder rücküberwiesen wurde oder aber für nicht betrieblich veranlasste Leistungen bezahlt wurde, kann dahingestellt bleiben.

Im Übrigen wird bemerkt, dass sich auch nach den durch das FA durchgeföhren Änderungen gemäß Bescheiddaten in den von ggstdl Änderungen erfassten Jahren nicht unbeträchtliche negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHV - 110.635 € (2003) und - 312.155 € (2004) ergeben, was als durchaus angemessener Anlaufverlust bezeichnet werden kann und somit nicht in Widerspruch mit den getroffenen Feststellungen steht.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

#### Nichtanerkennung Betriebsausgaben T.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Demnach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (*s Erk VwGH vom 18.3.1992, ZI 88/14/0029*).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von

---

ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (*s Erk VwGH vom 23.2.1994, ZI 92/15/0159*).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (*s Erk d VwGH vom 23.2.1994, ZI 92/15/0159*). Diesfalls besteht eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht seitens des Abgabepflichtigen.

Gemäß § 119 BAO hat der Abgabepflichtige abgabenrechtlich bedeutsame Umstände offen zu legen.

Die Zahlungsempfängerin, die Fa T. Ltd mit Sitz in La Valletta, ist eine International Trading Company (ITC) nach maltesischem Recht.

Malta gilt, auch nach dem zum Beitritt zur Europäischen Union am 1.5.2004, als Steueroase, die Personen, die hier Firmen gründen, ohne operativ tätig zu werden, Steuervorteile gewährt. Vor allem auch die ITC wird von internationaten Beratern heftig beworben.

Eine ITC ist eine in Malta eingetragene Gesellschaft, deren Operationen sich auf int Handelsaktivitäten beschränkt. Eine ITC ist nur berechtigt, reine Handelsaktivitäten von Malta aus, jedoch nicht innerhalb Maltas zu tätigen; daher nur mit ausländischen Personen (mit Ausnahmen). Obwohl der Körperschaftsteuersatz in Malta generell 35% beträgt, macht das Steuerabzugssystem und die Steuerstattung eine ITC für ausländische Teilhaber äußerst attraktiv. Die Steuerbelastung reduziert sich durch diese Instrumente bis auf 4,17%. Angaben über begünstigte ITC Inhaber können vertraulich bleiben. Eine ITC benötigt zwei Gesellschafter, einen Geschäftsführer, einen Sekretär und eine Büroadresse (kann auch Büro eines Rechtsanwalts oder Beraters sein) und kann sehr rasch gegründet werden. Jegliche Geschäftstätigkeit ist ohne Befähigungsnachweis erlaubt.

Von der OECD wird Malta als Steueroase bezeichnet, ebenso vom Financial Stability Forum. Dies gilt jedenfalls für die Streitjahre. In jüngerer Zeit hat es diesbezüglich gewisse Änderungen gegeben. So hat die maltesische Regierung einer Empfehlung der Europäischen Kommission vom 22.3. 2006 förmlich zugestimmt und wird demnach bis Ende 2010 die Beihilfenregelungen schrittweise abschaffen, mit denen ITC und Unternehmen mit ausländischen Einkünften selektive Steuervergünstigungen gewährt werden.

Wie oben festgestellt und begründet, handelt es sich bei der T. um eine Briefkastenfirma.

Da nach dem festgestellten Sachverhalt und der durchgeführten Beweiswürdigung die T. die ggstdl Leistungen nicht erbracht hat und als Briefkastenfirma mangels geschäftlichem Betrieb

---

auch gar nicht erbringen konnte, handelt es sich bei den geltend gemachten Ausgaben nicht um Aufwendungen, die durch den Betrieb bedingt sind.

Die Aufwendungen können daher nicht anerkannt werden.

Die Briefkastenfirma T. hat ihren Sitz in Malta, einer Steueroase.

Es handelt sich daher um Zahlungen an eine Briefkastenfirma mit Sitz in einer Steueroase.

Dies zieht eine noch weiter erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen als bei anderen Auslandssachverhalten nach sich.

In diesem Zusammenhang – diese Umstände waren der Bw bekannt – ist ihr zuzumuten, dass sie schon bei der Aufnahme der Geschäftsbeziehung mit dem ausländischen Geschäftspartner in Anlehnung an § 166 BAO mögliche Beweismittel sammelt und für eine umfangreiche Dokumentation sorgt. Neben dieser Beweisvorsorgeverpflichtung kommt im Rahmen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung der Bw auch eine Beweisbeschaffungsverpflichtung zum Tragen.

Die Bw hat die erhöhte Beweisvorsorgeverpflichtung bei derartigen Geschäftsbeziehungen missachtet und auch der Beweisbeschaffungsverpflichtung konnte sie trotz mehrfacher Aufforderung durch die Finanzbehörden nicht nachkommen.

Dies ist ihr zuzurechnen.

Nach ständiger Rechtsprechung trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzel in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine oder nur eingeschränkte Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es liegt an diesem, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen. Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich abspielt (*vgl. Erkenntnis des VwGH vom 24. November 1987, 86/14/0098, mwN*). Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Malta bis zum EU Beitritt am 1.5.2004 eine bekannte Steueroase war und nach herrschender Ansicht auch nach dem EU Beitritt geblieben ist (siehe oben), wenn auch Amtshilfeersuchen seitdem möglich sind, die jedoch im Hinblick auf die maltesische Rechtslage derartige Sachverhalte nicht aufklären können.

Der Bw hingegen war es zumutbar, Tätigkeitsnachweise der Fa T. zu erbringen, über die Struktur der Firma Auskunft zu geben, die Ansprechpartner der Projektes zu benennen,

aussagekräftige schriftliche Dokumentationen vorzulegen und die geforderten Nachweise zu erbringen.

In solchen Fällen treten die Mitwirkungsverpflichtungen des Stpfl in den Vordergrund, da die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt sind.

Die Verantwortung der Bw, sie sei ihrer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung in ausreichendem Maße nachgekommen, wird vom UFS nicht geteilt. Die geforderten Nachweise, dass die Zahlung betrieblich veranlasst war, konnte trotz Zumutbarkeit nicht erbracht werden.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der UFS ist aus den dargelegten Gründen zur Überzeugung gelangt, dass die in Frage stehende Zahlung der Bw an die maltesische Firma T. nicht betrieblich veranlasst und daher nicht anzuerkennen ist. Der UFS geht davon aus, dass die Bw die in Frage stehenden Leistungen selbst erbracht hat und diese im Aufwand bereits enthalten sind. Die dafür als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge sind daher zur Gänze nicht anzuerkennen.

#### Umsatzsteuer – Entgelt für Teilnahme am Online Börsenspiel

§ 4 UStG 1994 idfd Streitjahre gF lautet auszugsweise:

*„Bemessungsgrundlage für die Lieferungen, sonstigen Leistungen und den Eigenverbrauch*

*§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen.*

*Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.*

...

*(5) Werden Rechte übertragen, die mit dem Besitz eines Pfandscheines verbunden sind, so gilt als Entgelt der Preis des Pfandscheines zuzüglich der Pfandsumme.*

*Beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für den einzelnen Spielabschluß oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahilter Gewinn das Entgelt nicht mindert.*

*Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielgeräten mit Gewinnmöglichkeit ist der Kasseninhalt.*

..."

---

Nach dem *Erkenntnis des VwGH vom 20.3.1989, ZI 88/15/0001*, gehört dann, wenn bei einem Spiel ein von vornherein feststehender Teil der Spieleinsätze an einen Spieler (den Gewinner) wieder ausgespielt wird, dieser Teil nicht zur Bemessungsgrundlage. Der Betreiber (in diesem Fall: des Kegelspiels) hat nur den ihm verbleibenden Teil der Spieleinsätze der Umsatzsteuer zu unterziehen. Jeder Spieler muss einen Spieleinsatz von ATS 5,-- leisten. Jener Spieler, der mit drei Kugeln die meisten Kegeln zu Fall bringt, bekommt 60% der Summe der Spieleinsätze. Der VwGH verweist im Erkenntnis auf seine bisherige Judikatur zu diesem Thema und stellt fest, dass ggstdl Fall sich erheblich von den bisherigen unterscheidet. In den bisherigen Fällen war ein Sachverhalt zu Grunde gelegen, bei welchen vom Unternehmer dem jeweiligen Spieler gegen Entgelt eine sonstige Leistung geboten wurde, die darin bestand, dass dem Spieler die Möglichkeit zum Spiel mit der Chance zum Gewinn eingeräumt worden war. In diesen Fällen war es nicht zweifelhaft, dass der gesamte Spieleinsatz zunächst dem Unternehmer zufloss und sich erst durch den Spielverlauf entschied, ob er dem Unternehmer ungeschmälert verbleibt, weil kein Gewinn – der sich nicht mit dem Spieleinsatz decken muss – erzielt worden war.

Im vom VwGH mit Erkenntnis vom 20.3.1989 entschiedenen Fall war es jedoch schon aG der angeschlagenen Spielbedingungen erkennbar, dass von dem von jedem Spieler zu entrichtenden Einsatz dem Bf nur ein Anteil von 40% (2 Schilling) zufloss und der gesamte verbleibende Teil (3 Schilling) als Gewinn ausgespielt wird. Das Entgelt des Bf kann vom Ausgang des Spiels nicht betroffen sein, weil er von seinem Anteil keinen Gewinn auszubezahlen hat und der übrige immer die Gewinnsumme bildende Teil des Spieleinsatzes ihm niemals zukommen kann. Das Entgelt steht somit von Anfang an fest. Es fehlt nach Ausführung des VwGH somit auf Seiten des Bf am aleatorischen Element, das für den Gesetzgeber Anlass war, anzuordnen, dass das gesamte Entgelt für den einzelnen Spielabschluss ohne Abzug der ausbezahlten Gewinne die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bildet.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise würdigte der VwGH ggstdl Sachverhalt so, dass vom Bf gegen Bezahlung eines fixen Betrages von 2 Schilling je Spieler die Benützung des von ihm betriebenen Kegelspiels gestattet wird, wobei die Benützung durch Ausspielen der Summe des von jedem Spieler zu entrichtenden Betrags von 3 Schilling unter Leitung des Bf nach den von ihm aufgestellten Spielregeln erfolgt. Die Einbeziehung des Spieleinsatzes auch dieser 3 Schilling pro Spieler war daher rechtswidrig.

Im vorliegenden Fall handelt es sich beim Online-Börsenspiele um ein Spiel mit Gewinnmöglichkeit. Die Anwendung des § 4 Abs 5 UStG 1994 ist daher gegeben. Nach dem festgestellten Sachverhalt liegt das vom VwGH gefordert aleatorische Element zweifelsfrei vor. Die Höhe des je Runde ausbezahlten tatsächlichen Gewinns steht von vornherein nicht fest,

sondern ist lediglich mit einem Höchstbetrag nach oben begrenzt. Je nach Spielverlauf besteht die Möglichkeit, dass keine Gewinne bzw geringere als das bei Beginn einer Runde verkündete Limit zur Auszahlung gelangen.

Die Gewinnhöhe ist daher weder auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis vorbestimmt.

Dem Gesetzestext und der dazu ergangenen Judikatur des VwGH folgend fließt somit der gesamte Spieleinsatz zunächst der Bw zu. Erst durch den Spielverlauf entscheidet sich die Höhe des der Bw verbleibenden Einsatzes. Daher sind die gesamten Spieleinsätze als Entgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Die Judikatur des VwGH wird von der Bw als durch die Judikatur des EuGH „überholt“ bezeichnet.

Dies ist zu prüfen, da Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts unmittelbar anwendbar sind und entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verdrängen (Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts).

Artikel 11 der Richtlinie Nr 77/388/EWG des Rates (Sechste Umsatzsteuerrichtlinie) idfd Streitjahre gF lautet auszugsweise:

*„Abschnitt VIII  
Besteuerungsgrundlage  
Artikel 11  
A. Im Inland*

*(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:*

*a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;*

*...“*

Nach dem zu dieser Bestimmung ergangenen *Erkenntnis des EuGH vom 5.5.1994, Rs C-38/93, Glawe*, gehört der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Spieleinsätze, der an die Spieler auszuzahlen ist, nicht zur Bemessungsgrundlage. Besteuerungsgrundlage bei einer Dienstleistung ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung für die erbrachte Leistung. Bei Geldspielautomaten mit Gewinnmöglichkeit, die aG zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sind, dass ein bestimmter Prozentsatz der Spieleinsätze als Gewinn an die Spieler ausgezahlt wird, besteht die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich

erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen kann. Der gesetzlich zwingend festgelegte Teil der Gesamtheit der Spieleinsätze, der als Gewinn an die Spieler ausbezahlt wird, gehört nicht zur Besteuerungsgrundlage. In diesem (deutschen) Fall mussten die Automaten aG zwingender gesetzlicher Vorschriften so eingestellt sein, dass mindestens 60 % der von den Spielern eingeworfenen Geldstücke (der Spieleinsätze), verringert um den jeweils geltenden Umsatzsteuersatz, als Gewinne ausgezahlt werden, während der Rest von etwa 40 % in der Automatenkasse verbleibt.

Das zweite Erkenntnis des EuGH, auf das sich die Bw beruft, ist das *Urteil vom 14.7.1998, Rs C-172/96, First National Bank of Chicago*. In diesem Fall (des Vereinigten Königreichs) geht es um die Besteuerungsgrundlage bei Devisengeschäften, die bei solchen, bei denen für bestimmte spezifische Geschäfte weder Gebühren noch Provisionen berechnet werden, (Geschäfte, bei denen die eine Partei einen vereinbarten Betrag in einer Währung kauft und als Gegenleistung an die andere Partei einen vereinbarten Betrag in einer anderen Währung verkauft, wobei diese beiden Geldbeträge am gleichen Wertstellungstag zu zahlen sind, und bei denen sich beide Parteien – entweder mündlich, elektronisch oder schriftlich – über die betreffenden Währungen, die zu kaufenden und zu verkaufenden Beträgen sowie darüber, welche Partei welche Währung kauft, und über den Tag der Wertstellung geeinigt haben) der Bruttoertrag der vom Dienstleistenden (Bank) während eines bestimmten Zeitraums getätigten Geschäfte die Besteuerungsgrundlage darstellt. Zur Bestimmung der Gegenleistung ist zu ermitteln, welchen Betrag die Bank für die Devisengeschäfte erhalten hat, dh die Vergütung für die Devisengeschäfte, über die sie effektiv selbst verfügen kann.

Die Auslegung des EuGH Urteil First National Bank entsprach der schon bisher in Österreich vertretenen Auffassung, wonach es sich bei Devisengeschäften um sonstige Leistungen handelt, deren Entgelt sich aus der Kursdifferenz im Zeitpunkt des Verkaufs ergibt (*vgl/ Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen [1997] 185*).

Derartige Sachverhalte können aber mit dem zu beurteilenden nicht verglichen werden. Der Betriebsprüfung ist Recht zu geben. Devisengeschäfte einer Bank und ein Spiel mit Gewinnmöglichkeit sind schon von der Art her nicht vergleichbar, noch dazu wo es ein Erkenntnis des EuGH gibt (*Glawe*), das ein Spiel mit Gewinnmöglichkeit explizit behandelt. Demnach ist die Margenbesteuerung dann anzuwenden, wenn aG gesetzlicher Vorschriften der Teil der Spieleinsätze, der als Gewinn an die Spieler ausbezahlt werden muss, vorgegeben ist. Dies entspricht auch sinngemäß der Judikatur des VwGH. Auch im Fall *Glawe* fehlt es am aleatorischen Element. Der Betreiber kann von vornherein nur über einen bestimmten Teil der Spieleinsätze effektiv verfügen. Nach VwGH ist die Margenbesteuerung bei Vorbestimmtheit aG vertraglicher Basis (angeschlagene Spielbedingungen, wonach 60% als Gewinne ausgespielt werden) anzuwenden.

Der VwGH betont das (fehlende) aleatorische Element. Das Erkenntnis des EuGH *Glawe* betont die Vorbestimmtheit aG zwingend anzuwendender gesetzlicher Vorschriften, somit ebenfalls das (fehlende) aleatorische Element und geht damit in dieselbe Richtung. Beide Gerichtshöfe zeigen im Gegensatz zur Ansicht der Bw keine Tendenz, die geforderte Vorbestimmtheit auf mathematisch-statistische Vorbestimmtheit auszudehnen. Dazu kommt noch, dass diese im vorliegenden Fall lediglich mathematisch-statistisch in einer mittelfristigen Durchschnittsbetrachtung berechenbar ist und das einzelne Börsenspiel gar nicht exakt vorbestimmbar ist (siehe Beweiswürdigung). Auch könnte der Prozentsatz der mittelfristig ausbezahlten Quote der Spieleinsätze vom Veranstalter (der Bw) mangels vertraglicher oder gesetzlicher Basis jederzeit geändert werden. Dass die Vorbestimmtheit weder auf gesetzlicher noch auf vertraglicher Basis gegeben ist, ist unbestritten.

Die rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt entspricht daher sowohl dem Gemeinschaftsrecht als auch § 4 Abs 5 UStG 1994 und der dazu ergangenen Judikatur.

Auch in der Lehre wird diese Auffassung vertreten.

Gemäß Ruppe, UStG, Kommentar, 3. Auflage S 553 „gilt ab In-Kraft-Treten des UStG 1994: *Bei Spielen mit Gewinnmöglichkeiten im Allgemeinen ... bildet das Entgelt für das einzelne Spiel die Bemessungsgrundlage.... Anders ist es, wenn von vornherein feststeht, dass dem Veranstalter des Spieles vom Gesamteinsatz nur ein bestimmter Teil verbleibt, während der andere Teil Gegenstand der Ausspielung wird. In diesem Fall (er lag dem Urteil des EuGH v 5.5.1994 ...zugrunde) ist es gerechtfertigt, als Entgelt nur die dem Unternehmer verbleibenden Einsätze zu betrachten.*“

Das Finanzamt hat zu Recht die gesamten Spieleinsätze der Umsatzsteuer unterzogen.

Die Berufung war daher insgesamt abzuweisen.

Wien, am 29. Jänner 2009

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: