

# Beschluss vom 15. February 2017, XI R 21/15

## Zur Steuerbarkeit der Umsätze eines selbständigen Sportwettvermittlers an einen im EU-Ausland ansässigen Wettveranstalter - Erledigung der Hauptsache

ECLI:DE:BFH:2017:B.150217.XIR21.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 1 S 1, UStG § 3a Abs 1 S 2, UStG § 3a Abs 2 Nr 4, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 28b Teil E Abs 3, EGRL 112/2006 Art 43, EGRL 112/2006 Art 44, FGO § 138 Abs 1, FGO § 138 Abs 2 S 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 03. November 2015, Az: 1 K 1173/13

## Leitsätze

NV: Vermittelt ein inländischer Unternehmer Sportwetten für einen im EU-Ausland ansässigen Sportwettenveranstalter, ist diese Leistung nicht im Inland steuerbar.

## Tenor

Nach Erledigung der Hauptsache werden die Kosten des gesamten Verfahrens nach § 143 Abs. 1 i.V.m. § 138 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 4. November 2015 1 K 1173/13 ist gegenstandslos.

## Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt), bot seit dem Jahr 2009 (Streitjahr) Sportwetten im Auftrag und für Rechnung der A mit Sitz im EU-Ausland an. Zwischen der Klägerin und A bestand ein Vermittlungsvertrag.
- 2** Die Klägerin behandelte die gegenüber A abgerechneten Provisionen --das "Hold"-- als Entgelt für im Inland nicht steuerbare Vermittlungsleistungen i.S. von § 3a Abs. 2 Nr. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr 2009 geltenden Fassung (UStG a.F.). Nach einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) dagegen die Auffassung, dass sich der Ort der Leistung für die von der Klägerin erbrachten Umsätze gemäß § 3a Abs. 1 UStG a.F. im Inland befinde und setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr 2009 entsprechend fest (Bescheid vom 15. Mai 2013). Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2013).
- 3** Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass die Leistungen der Klägerin nicht im Inland steuerbar seien. Die Klägerin habe an A Vermittlungsleistungen nebst dazugehörigen Nebenleistungen erbracht. Die Vermittlungsleistung gelte auch nicht gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG a.F. als im Inland ausgeführt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1203 veröffentlicht.

## Entscheidungsgründe

- 4** II. Die Revision des FA, mit der es vorgebracht hat, entgegen der Auffassung des FG komme dem Leistungsbestandteil "Vermittlung" keine dominierende oder wesentliche Bedeutung zu und der Leistungsort liege deshalb nach § 3a Abs. 1 UStG a.F. im Inland, hat der Senat durch Gerichtsbescheid vom 21. September 2016 als unbegründet zurückgewiesen. Er hat dies --auszugsweise-- wie folgt begründet:
- 5** "1. ... Die Klägerin hat im Rahmen ihres Unternehmens Vermittlungsleistungen an A erbracht, die im Streitjahr

(2009) gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG a.F. im EU-Ausland ausgeführt wurden und daher im Inland nicht steuerbar sind.

- 6 a) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Klägerin einheitliche Vermittlungsleistungen an A erbracht hat. ...
- 7 ... Die Klägerin hat im Rahmen der von ihr selbständig ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG für A u.a. Wettverträge zwischen A und den Wettkunden vermittelt. Anders als das FA meint, setzt eine Vermittlungsleistung auch keine --über die im Streitfall erfolgte Einrichtung eines Geschäftslokals hinausgehende-- Kundenakquise voraus. ...
- 8 ee) Entgegen der Auffassung des FA widerspricht die Würdigung des FG nicht der Rechtsprechung des [Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH)].
- 9 Der EuGH hat vielmehr entschieden, dass bei einer Leistung, die 'insbesondere in der Annahme von Wetten im Namen des Auftraggebers, der Aufzeichnung dieser Wetten, der Bestätigung des Abschlusses der Wette durch die Ausgabe eines Belegs an den Kunden, der Vereinnahmung der Gelder und schließlich der Auszahlung der Gewinne' besteht, die 'Hauptleistung der Annahmestellen an ihren Auftraggeber in der Annahme der Wetten im Namen des Auftraggebers besteht, während die Vereinnahmung der Gelder für den Auftraggeber kein Selbstzweck, sondern eine Nebenleistung ist' (vgl. EuGH-Urteil *Tiercé Ladbroke* vom 14. Mai 2008 C-231/07 und C-232/07, EU:C:2008:275, Rz 18 und 22, wiedergegeben in *Höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung --HFR--* 2008, 990). Anders als das FA meint, steht daher der Umstand, dass die Tätigkeit der Klägerin nach Abschluss der Wettverträge auch die Abwicklung der Wettgeschäfte im Namen und auf Rechnung von A [umfasst], der Einordnung als Vermittlungsleistung nicht entgegen.
- 10 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom FA angeführten EuGH-Urteil *CSC Financial Services* [vom 13. Dezember 2001 C-235/00] (EU:C:2001:696, [Umsatzsteuer-Rundschau --UR--] 2002, 84). Der vom EuGH in diesem Urteil entschiedene Sachverhalt betraf die Anwerbung von Anlegern durch sog. 'Call center' einschließlich der Kontrolle der von den Anlegern eingereichten Unterlagen. Damit ist der im vorliegenden Fall zu entscheidende Sachverhalt nicht vergleichbar. ...
- 11 b) Die von der Klägerin erbrachten Vermittlungsleistungen sind gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. im EU-Ausland ausgeführt worden und daher im Inland nicht steuerbar.
- 12 aa) Eine sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 1 Satz 2 UStG a.F.).
- 13 Abweichend hiervon wurde eine Vermittlungsleistung im Streitjahr nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wurde. Diese Regelung beruhte auf Art. 28b Teil E Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG; ab 1. Januar 2007: Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der bis zum 31. Dezember 2009 geltenden Fassung --MwStSystRL a.F.--). Es besteht insoweit kein Vorrang des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG vor Art. 28b Teil E der Richtlinie 77/388/EWG und es stellt sich in jedem Einzelfall die Frage, ob eine der beiden Bestimmungen einschlägig ist (EuGH-Urteil *Lipjes* vom 27. Mai 2004 C-68/03, EU:C:2004:325, UR 2004, 355, Rz 16). Entgegen der Auffassung des FA stellt die Ortsbestimmung in § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG a.F. daher keinen Ausnahmetatbestand dar.
- 14 bb) Die von der Klägerin vermittelten Umsätze wurden im EU-Ausland ausgeführt.
- 15 Die Klägerin hat Wettumsätze (vgl. dazu EuGH-Urteile *United Utilities* [vom 13. Juli 2006 C-89/05], EU:C:2006:469, UR 2006, 521, Rz 26; *Henfling u.a.* [vom 14. Juli 2011 C-464/10], EU:C:2011:489, UR 2012, 470, Rz 30; ferner [Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Dezember 1970 V R 50/67,] BFHE 101, 153, BStBl II 1971, 193; BFH-Beschluss [vom 22. März 2005 II B 14/04,] BFH/NV 2005, 1379) für A vermittelt. Der Leistungsort für diese Wettumsätze bestimmt sich gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. (Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG, ab 1. Januar 2007: Art. 43 MwStSystRL a.F.) und liegt damit am Sitz der A im EU-Ausland.
- 16 cc) Die Wettumsätze wurden nicht --wovon das FG im Ergebnis zu Recht ausgegangen ist-- i.S. von § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG a.F. von einer Betriebsstätte der A im Inland ausgeführt.

- 17** (1) Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff der Betriebsstätte stimmt mit dem (bis zum 31. Dezember 2006 in Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bzw.) vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 in Art. 43 MwStSystRL a.F. verwendeten Begriff der festen Niederlassung überein (BFH-Beschluss vom 14. April 2010 V B 157/08, BFH/NV 2010, 1315, Rz 4; BFH-Urteil [vom 12. Dezember 2012 XI R 30/10,] BFHE 239, 526, BStBl II 2013, 348, Rz 36 ff., m.w.N.).
- 18** (2) Zu Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (dem vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2009 Art. 43 MwStSystRL a.F. entspricht) hat der EuGH bereits entschieden, dass vorrangiger Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung der Ort ist, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Eine weitere Niederlassung ist nur dann zu berücksichtigen, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat (vgl. z.B. EuGH-Urteile Berkholz vom 4. Juli 1985 C-168/84, EU:C:1985:299, Rz 17; Faaborg-Gelting Linien vom 2. Mai 1996 C-231/94, EU:C:1996:184, HFR 1996, 612, Rz 16; ARO Lease vom 17. Juli 1997 C-190/95, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 15; Welmory vom 16. Oktober 2014 C-605/12, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 53; ferner BFH-Urteile vom 19. November 1998 V R 30/98, BFHE 187, 348, BStBl II 1999, 108, unter II.1.b, Rz 14; vom 10. Dezember 1998 V R 49/97, BFH/NV 1999, 839, unter 1.a, Rz 2; vom 30. Juni 2011 V R 37/09, BFH/NV 2011, 2129, Rz 17).
- 19** (3) Eine Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung liegt deshalb nur dann vor, wenn die Niederlassung eines Steuerpflichtigen einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. z.B. EuGH-Urteile ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 16; Lease Plan Luxembourg vom 7. Mai 1998 C-390/96, EU:C:1998:206, UR 1998, 343, Rz 24; Planzer Luxembourg vom 28. Juni 2007 C-73/06, EU:C:2007:397, UR 2007, 654, Rz 54; E. ON Global Commodities vom 6. Februar 2014 C-323/12, EU:C:2014:53, UR 2014, 409, Rz 46; ferner BFH-Urteil vom 8. September 2010 XI R 15/08, BFH/NV 2011, 661, Rz 24; siehe nunmehr Art. 11 Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl., S. 271 f.; Wäger in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3a Rz 60; Abschn. 3a.1 Abs. 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).
- 20** Dabei sind u.a. folgende Grundsätze zu beachten (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 15. Mai 2014 in der Rechtssache Welmory, EU:C:2014:340, Rz 48 ff.):
- 21** - Für die Annahme einer festen Niederlassung in einem Staat ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort über Personal verfügt, das bei ihm selbst angestellt ist, oder über Sachmittel, die sich in seinem Eigentum befinden. Es würde zu Missbrauch einladen, wenn ein Steuerpflichtiger allein dadurch die Besteuerung von Dienstleistungen von einem Mitgliedstaat in den anderen verlagern könnte, indem er seinen Personalbedarf über verschiedene Dienstleister deckte. Gleiches gilt für Sachmittel.
- 22** - Auch wenn eine feste Niederlassung nicht zwingend eigenes Personal und eigene technische Ausstattung erfordert, muss dem Steuerpflichtigen jedoch --aufgrund des Erfordernisses eines hinreichenden Grads an Beständigkeit der Niederlassung-- eine vergleichbare Verfügungsgewalt über das Personal und die Sachmittel zustehen.
- 23** - Ein Steuerpflichtiger kann zwar nicht als solcher eine feste Niederlassung eines anderen Steuerpflichtigen darstellen; dies schließt aber nicht aus, dass ein Steuerpflichtiger engen und beständigen Zugriff auf die personelle und technische Ausstattung eines anderen Steuerpflichtigen hat, der auch gleichzeitig für die dadurch begründete feste Niederlassung in anderer Hinsicht ein Dienstleistungserbringer sein kann.
- 24** (4) Diese Voraussetzungen einer Betriebsstätte bzw. festen Niederlassung liegen im Streitfall nicht vor.
- 25** A verfügt nach den Feststellungen des FG im Inland weder über eigenes Personal noch über eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit, in deren Rahmen Wettverträge abgefasst oder Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können, d.h. eine Struktur, die die autonome Erbringung der fraglichen Dienstleistungen ermöglicht (vgl. dazu EuGH-Urteile ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 19; Lease Plan Luxembourg, EU:C:1998:206, UR 1998, 343, Rz 26 zu Leasinggesellschaften). Nach den Feststellungen des FG war die Klägerin selbständig tätig und hatte A kein Mitspracherecht bei der Auswahl der Mitarbeiter der Klägerin. Nach dem Vermittlungsvertrag führte die Klägerin ihren Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr als selbständiger Kaufmann und war nicht berechtigt, A zu vertreten. Dergestalt unabhängige Vermittler, die --wie die Klägerin-- den

Kontakt zwischen den interessierten Kunden und A herstellen, können nicht als Personal i.S. dieser EuGH-Rechtsprechung angesehen werden (vgl. z.B. EuGH-Urteil ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 21 zum Fahrzeugleasing).

- 26** dd) Die Leistung der Klägerin gilt --mangels Verwendung einer deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch A-- auch nicht nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG a.F. als im Inland ausgeführt.
- 27** ee) Ein steuerbarer Umsatz ergäbe sich auch dann nicht, wenn --was im Revisionsverfahren nicht mehr umstritten ist-- die von A ausgeführten Wettumsätze entgegen der Auffassung des FG als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S. von § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG a.F. (vgl. dazu BFH-Urteil vom 1. Juni 2016 XI R 29/14, BFHE 254, 183, BStBl II 2016, 905; jetzt: § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG) anzusehen wären. Denn die Vermittlung dieser sonstigen Leistung wurde im Streitjahr nach § 3a Abs. 4 Nr. 10 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt, d.h. im EU-Ausland. Aus den oben unter II.1.b cc aufgeführten Gründen liegt auch insoweit keine feste Niederlassung der A im Inland vor.
- 28** 2. Die Steuerbarkeit der von der Klägerin ausgeführten Vermittlungsleistungen im EU-Ausland führt --entgegen der Auffassung des FA-- auch dann nicht zu einer systemwidrigen Nichtbesteuerung dieser Vermittlungsleistungen, wenn --wie das FA im Revisionsverfahren vorbringt-- diese im EU-Ausland steuerfrei sein sollten. Sollte diese Steuerbefreiung gegen geltendes Unionsrecht verstoßen, so wäre hiergegen im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens vorzugehen. Die Verlagerung des Leistungsorts kommt allein deshalb nicht in Betracht. Anhaltspunkte für eine von den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen abweichende missbräuchliche Gestaltung (vgl. zu den Anforderungen daran bei Ortsregelungen EuGH-Urteil WebMindLicences vom 17. Dezember 2015 C-419/14, EU:C:2015:832, UR 2016, 56, Rz 37 ff., 42 ff.) hat das FG nicht festgestellt. ..."
- 29** Dieser Gerichtsbescheid ist durch den Antrag des FA vom 16. Januar 2017 auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gegenstandslos geworden.
- 30** Das FA hat durch Änderungsbescheid vom 27. Januar 2017 der Klage abgeholfen; beide Beteiligte haben daraufhin den Rechtsstreit für erledigt erklärt.

### III.

- 31** 1. Der Rechtsstreit ist infolge der übereinstimmenden Erklärungen der Beteiligten in der Hauptsache erledigt. Die Erledigung der Hauptsache kann auch dann erklärt werden, wenn nach Ergehen eines Gerichtsbescheids Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt worden ist (BFH-Beschluss vom 13. Mai 2004 IX R 8/02, BFH/NV 2004, 1290; BFH-Urteil vom 30. März 2006 V R 12/04, BFHE 212, 411, BStBl II 2006, 542). Das angefochtene Urteil einschließlich der darin enthaltenen Kostenentscheidung ist deshalb gegenstandslos geworden (BFH-Beschluss vom 19. November 2008 VI R 80/06, BFHE 223, 410, BStBl II 2009, 547). Der beschließende Senat hat nur noch über die Kosten des Rechtsstreits zu entscheiden (§ 138 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 32** 2. Erledigt sich die Hauptsache durch Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts in vollem Umfang des Klagebegehrens, so sind die Kosten grundsätzlich der Finanzbehörde aufzuerlegen, wenn sie --wie hier-- den Bescheid ändert, weil sie an ihrer Rechtsauffassung nicht mehr festhält (§ 138 Abs. 2 Satz 1 FGO; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2004, 1290; vom 7. November 2007 III R 7/07, BFH/NV 2008, 403, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)