

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StB. über die Beschwerden vom 12. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 26. Jänner 2018 betreffend Umsatzsteuer 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 und Körperschaftsteuer 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 Steuernummer 1234567 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Mai 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Unternehmen der beschwerdeführenden GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. In der Niederschrift über die abgehaltene Schlussbesprechung hielt der Prüfer Folgendes fest:

„Die bf. GmbH betreibt zwei verschiedene Geschäftsfelder. Ein Unternehmensgegenstand liegt in der Aufstellung und Betreuung von Getränkeautomaten. Der zweite Unternehmensgegenstand ist der direkte Verkauf von Produkten - dieser läuft unter dem Namen „C.S.". Für jede Tätigkeit wird ein eigener Rechnungskreis bzw. werden eigene Erlöskonten in der Buchhaltung verwendet. Die Erlöserfassung bei den Getränkeautomaten geschieht wie folgt:

Der Getränkepreis wird zwischen der bf. GmbH und der Firma des Aufstellungsortes festgelegt. Die Mitarbeiter der GmbH fahren die jeweiligen Getränkeautomaten regelmäßig an, um die Automaten zu warten, aufzufüllen und den Geldbetrag abzuholen. Dieser Geldbetrag wird mit dem Zählerwerk des Automaten verglichen. Der Geldbetrag wird dann an der Betriebsstätte

samt Aufzeichnungen abgegeben. Sämtliche Geldbeträge werden vor Ort mittels Zählmaschine gezählt und anschließend in regelmäßigen Abständen über die GSA-Bank in Graz auf das Bankkonto eingelegt. Die Aufteilung des Geldbetrages auf die verschiedenen Steuersätze (10 und 20%) erfolgt im Anschluss im Schätzungswege aufgrund der eingekauften Menge von Kakao und Aufheller!

Die Erlöse wurden in den Prüfungsjahren wie folgt aufgeteilt:

- WJ 2013: 04/2013 bis 10/2013 - 80% der Erlöse auf 20%ige Umsätze und 20% auf 10%ige Umsätze
- WJ 2014: 11/2013 bis 03/2014 - 70% der Erlöse auf 20%ige Umsätze und 30% auf 10%ige Umsätze
- WJ 2015: 03/2014 bis 10/2014 - 70% der Erlöse auf 20%ige Umsätze und 30% auf 10%ige Umsätze
- WJ 2015: 11/2014 bis 03/2015 - 60% der Erlöse auf 20%ige Umsätze und 40% auf 10%ige Umsätze
- WJ 2016: 04/2015 bis 03/2016 - 60% der Erlöse auf 20%ige Umsätze und 40% auf 10%ige Umsätze

Vereinzelt werden Getränkeautomaten auch mittels Zählerstand abgerechnet. Für diese wird monatlich eine Ausgangsrechnung ausgestellt mit den tatsächlich verkauften Getränken lt. Zählerwerk am Automaten. Die Zubereitung der Getränke erfolgt mit den verschiedenen Pulvern (Kaffee, Kakao und Aufheller) und Wasser. Das wurde auch im Zuge der Betriebsbesichtigung vom Prüfer so festgestellt.

Rechtliche Würdigung:

Der Steuersatz von 10% kann hier nicht zur Anwendung kommen, da das Getränk und nicht das Pulver an sich geliefert werden. Beim Verkauf von Getränken mittels eines Getränkeautomaten liefert der Automatenaufsteller seinem Abnehmer Getränke und nicht die Grundstoffe für diese Getränke. Da der Abnehmer an den Grundstoffen auch kein eigenständiges Interesse hat, stehen sich im Leistungsaustausch das Getränk und das Entgelt gegenüber. Zubereitete Kaffee-, Tee- und Kakaotränke (Letztere ohne Milch) unterliegen dabei dem Normalsteuersatz. Der begünstigte Steuersatz ist auf Kakao gemäß Z. 30 der Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 anzuwenden, wenn es sich um ein Milchlischgetränk handelt, nicht aber, wenn der Kakao mit Wasser (ohne Milch) oder mit Weißer bzw. Aufheller hergestellt wird (UFS 28.3.2006, RV/0767-L/03).

In seinem Bericht, der als Begründung der in der weiteren Folge angefochtenen Bescheide gilt, verweist dieser auf die oa. Ausführungen der Niederschrift und stellt die geänderten Bemessungsgrundlagen dar.

In ihrer innerhalb verlängerter Beschwerdefrist überreichten Beschwerde führt die Bf. u.a. Folgendes aus:

„....

(8) Rechtliche Würdigung:

a. Mangelhafte Sachverhaltsermittlung

Die belangte Behörde bezieht sich in der rechtlichen Würdigung zu Tz. 1 der Beilage zur Niederschrift der Schlussbesprechung vom 23.01.2018 pauschal auf die Entscheidung des UFS vom 28.03.2006, RV/0767-L/03, und begründet damit die Nichtanwendung des Steuersatzes von 10% wie folgt:

...

Die belangte Behörde hat durch die Verletzung von Verfahrensvorschriften die gegenständlichen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet, indem sie es unterlassen hat, geeignete Feststellungen zu treffen, die die Verschaffung der Verfügungsmacht an den fertigen Getränken und nicht an den Grundstoffen für die Zubereitung der Getränke an den Abnehmer darlegen.

Die belangte Behörde hat des Weiteren den Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet, indem sie es unterlassen hat, Feststellungen zu treffen, die das Entstehen eines Gegenstands anderer Marktgängigkeit durch eine Ver- bzw. Bearbeitung (Zuführung von Wasser und Energie) durch den Abnehmer bzw. Verbraucher des Automaten darlegen. Erst im Zeitpunkt des Zuführens von Wasser bzw. Energie durch den Abnehmer und der Bedienung des Automaten durch den Verbraucher entsteht ein Produkt neuer Marktgängigkeit und kann daher erst in diesem Zeitpunkt die Verfügungsmacht an dem fertigen Getränk übertragen werden.

Der Getränkeautomat wird vom Beschwerdeführer mit den Grundstoffen befüllt bzw. ausgestattet, damit der Abnehmer bzw. Verbraucher die Verarbeitung des Produkts durchführen kann. Im Zeitpunkt dieser Befüllung erlangt der Abnehmer die Verfügungsmacht an diesen Grundstoffen. Erst die - als Ausfluss der Verfügungsmacht des Abnehmers zu wertende - Verarbeitung der Grundstoffe, lässt ein Produkt neuer Marktgängigkeit entstehen.

b. Mangelhafte Beweiswürdigung

Die auf Basis des gegenständlichen Sachverhaltes getroffene Beweiswürdigung widerspricht den Denkgesetzen und ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar, zumal die belangte Behörde - ohne den konkreten Sachverhalt betreffende Feststellungen zu treffen und unter Zuhilfenahme der bereits angeführten UFS Entscheidung - die Annahme trifft, beim Verkauf von Getränken mittels eines Getränkeautomaten liefere - generell - der Automatenaufsteller seinem Abnehmer Getränke und nicht die Grundstoffe für Getränke. Sie begründet dies unter Bezugnahme auf das bereits angeführte UFS-Urteil damit, dass der Abnehmer an den Grundstoffen auch kein eigenständiges Interesse habe und sich somit im Leistungsaustausch das Getränk und das Entgelt gegenüber stehe.

Wie bereits unter Punkt (8) a. angeführt, entsteht durch die Ver- bzw. Bearbeitung durch den Abnehmer (Zuführung von Wasser und Energie) bzw. dem Verbraucher (Bedienung des Automaten) ein Produkt anderer Marktgängigkeit und widerspricht daher die Annahme, die Beschwerdeführerin könne bereits an diesem „Fertigprodukt“ die Verfügungsmacht an den Abnehmer verschaffen - welches noch gar nicht existent ist - den Denkgesetzen und ist auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar.

Auch die - im bereits angeführten - UFS Urteil bzw. von der belangten Behörde vertretenen

Ansicht, dem Abnehmer sei durch das Auffüllen des Getränkeautomaten keine Verfügungsmacht an den Grundstoffen verschafft worden, widerspricht den Denkgesetzen und der allgemeinen Lebenserfahrung. Durch die Bestandsüberlassung des Getränkeautomaten gelangt dieser in den alleinigen Gewahrsam des Abnehmers. Ab der Einfüllung der Automaten kann der Abnehmer über die Grundstoffe wie ein Eigentümer verfügen, indem er diese unter Beimengung von Energie bzw. Wasser und unter Bedienung des in seinem alleinigen Gewahrsam stehenden Automaten verarbeitet.

Nur weil der Abnehmer nicht sofort ab Einfüllung von seiner Verfügungsmöglichkeit Gebrauch macht, heißt es nicht, dass diese Gegenstände sich nicht in seiner Verfügungsmacht befinden. Die Entscheidung über die Art und Weise und den Zeitpunkt der Aufbereitung steht ab der Einfüllung im alleinigen Ermessen bzw. in der alleinigen Macht des Abnehmers. Die Einflussmöglichkeiten und die Verfügungsmacht des Beschwerdeführers sind ab der Einfüllung auf das Aufkündigen des Vertrages beschränkt. Auch der Umstand, dass die Verrechnung erst dann erfolgt, wenn das fertige Produkt im Zählwerk erfasst wurde, ändert nichts daran. Der Umstand, bei Rückgabe des Automaten, würde niemand daran zweifeln- wie in diesem UFS-Erkenntnis angeführt wird -, dass die im Automaten befindlichen Grundstoffe in der Verfügungsmacht des Automatenaufstellers stehen, ändert nichts an dieser Tatsache. Bei Rückgabe des Automaten, verliert der Abnehmer nicht nur den Gewahrsam an dem Automaten, sondern auch die Verfügungsmacht über die Grundstoffe.

Des Weiteren widerspricht die Ansicht des UFS bzw. der belangten Behörde, der Abnehmer habe an den Grundstoffen auch kein eigenständiges Interesse und daher stünden sich im Leistungsaustausch das Getränk und das Entgelt gegenüber den Denkgesetzen bzw. ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht nachvollziehbar. Der Abnehmer habe kein eigenständiges Interesse an den Grundstoffen ist völlig absurd und widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung und den Denkgesetzen, da nur diese das Funktionieren des Automaten ermöglichen. Dass die Beschwerdeführerin kein eigenständiges Interesse an den Grundstoffen habe, könne nur in jenem Fall angenommen werden, in dem es zu keiner Ver- bzw. Bearbeitung durch den Abnehmer bzw. Verbraucher kommt, wie es zum Beispiel im Kaffeehaus der Fall wäre. Der Abnehmer hat viel mehr ein ausschließliches und eigenständiges Interesse an den Grundstoffen, da nur durch diese und unter Verwendung des Automaten und unter Beimengung von Energie und Wasser die jederzeitige Erstellung von Getränken möglich ist. Die Absurdität dieser Annahme kann dadurch augenscheinlich gemacht werden, dass man jenen Fall vergleicht, indem eine KaffEEKapsel bestellt und geliefert wird und genau neben die Kapselkaffeemaschine platziert wird und jenem Fall, in dem eine KaffEEKapsel bestellt und geliefert wird und diesmal nicht daneben, sondern direkt in den Füllbehälter der Kapselmaschine gesteckt wird. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich bei beiden Sachverhalten genau um dasselbe. Nach der Rechtsansicht der belangten Behörde, wäre jedoch im zweiten Fall zu unterstellen, dass kein eigenständiges Interesse an der KaffEEKapsel bestünde.

...“

Die belangte Behörde führt in der Beschwerdeentscheidung Folgendes aus:

„Mit der jeweiligen Firma des Aufstellungsortes wird eine Auftragsbestätigung abgeschlossen und darin der Verkaufspreis der Heißgetränke zwischen der Beschwerdeführerin und der jeweiligen Firma festgelegt. Die Auftragsbestätigung enthält darüber hinaus die Marke und Type des Automaten, die gelieferte Ausstattung (idR Münzwechsler, Schlüsselsystem, Wechselgeld € 42,50 etc.), Aufstellungsort und Anfangszählerstand. Ebenfalls in der Auftragsbestätigung wird festgehalten, dass sich die Beschwerdeführerin verpflichtet alle Service- und Wartungsarbeiten zu übernehmen und, dass es dem Vertragspartner verboten ist, einen anderen Heiß- und Kaltgetränkeautomaten aufzustellen.

Die Zubereitung der Heißgetränke erfolgt mit verschiedenen Pulvern (Kaffee, Kakao und Aufheller) und Wasser; Milch wird in den Automaten nicht verwendet.

Mitarbeiter der Beschwerdeführerin fahren die Getränkeautomaten regelmäßig an, um die Automaten zu warten, aufzufüllen und den Geldbetrag abzuholen, der vor Ort mittels Zählmaschine gezahlt und anschließend auf ein Bankkonto eingelegt wird.

Die Einnahmen aus den Getränkeautomaten werden um die Provisionen für die Vertragspartner reduziert und dieser reduzierte Betrag der Umsatzsteuer unterworfen.

...

Auf den Kaffeeautomaten ist mehrfach das Logo der Beschwerdeführerin abgebildet und als Servicehotline die Nummer der Beschwerdeführerin angegeben (0810/xxxxxx). Auch die Allergeninformation erfolgt durch die Beschwerdeführerin und es ist daneben ihr Logo abgebildet. Der jeweilige Vertragspartner tritt auf den Automaten nicht in Erscheinung. Mit einigen Vertragspartnern gibt es ausführlichere vertragliche Vereinbarungen, so führt der Vertrag mit der K. GmbH aus, dass die K. GmbH dem Aufsteller die Aufstellung und den Betrieb von einem Getränkeautomaten (heiß/kühl) gestatte. Es handle sich dabei um eine reine Flächenmiete, wodurch das MRG nicht zur Anwendung komme. Hinsichtlich der Standplatzgebühr wird ausdrücklich die Wertbeständigkeit vereinbart. Die Aufstellung, der Betrieb, das Abtragen und die Gebührentragung des Getränkeautomaten (kühl/heiß) erfolgen auf Kosten des Aufstellers. Die K. GmbH übernehme keinerlei Haftung für Schäden an Personen, die durch die Aufstellung, den Betrieb und das Abtragen des Getränkeautomaten hervorgerufen werden.

...

In der Beschwerde werden auch „Allgemeine Auftragsbedingungen“ zitiert, weshalb die Finanzverwaltung mit Ergänzungsersuchen vom 26.04.2018 um Vorlage dieser allgemeinen Auftragsbedingungen ersucht hat. Weiters wurde die Beschwerdeführerin ersucht, vertragliche Vereinbarungen mit den Firmen des Aufstellungsortes sowie exemplarische Rechnungen über die Abrechnung der jeweiligen Getränkeautomaten vorzulegen.

Mit Antwortschreiben vom 21.06.2018 wurden zwei Auftragsbestätigungen und eine Übersicht über die Zählerstände vorgelegt.

Mit zwei Mails vom 27.06.2018 wurde die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin noch einmal aufgefordert, die Allgemeinen Auftragsbedingungen sowie exemplarische

Rechnungen/Gutschriften iSd UStG vorzulegen.

Mit Antwortmail vom 02.07.2018 wurden Allgemeine Geschäftsbedingungen mit Stand 02.07.2018 übermittelt. Rechnungen wurden keine vorgelegt.

Ergänzung zum Schreiben vom 12.07.2018:

Mit Schreiben vom 12.07.2018, eingelangt am 16.07.2018, wird von der steuerlichen Vertretung gerügt, dass bei Kunden Auskünfte und Beweismittel eingeholt wurden.

Es seien während dem laufenden Verfahren alle Auskünfte und Beweismittel, die von der Behörde abverlangt wurden, erteilt bzw. vorgelegt worden. § 165 BAO würde klar und eindeutig regeln, dass „andere Personen“ durch die Behörde erst dann befragt bzw. zur Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen herangezogen werden dürfen, wenn die Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen.

Weiters wird auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit behördlichen Handelns verwiesen und die steuerliche Vertretung behalte sich weitere Schritte vor, sollten der Beschwerdeführerin durch das Handeln der Behörde geschäftliche Nachteile entstehen.

Dazu möchte die belangte Behörde ausführen, dass die Beschwerdeführerin mit Ergänzungsersuchen vom 26.04.2018 aufgefordert wurde, vertragliche Vereinbarungen, Allgemeine Auftragsbedingungen und exemplarische Rechnungen vorzulegen. Als Frist zur Beantwortung wurde der 14.05.2018 festgesetzt. Innerhalb dieser Frist erfolgte keinerlei Reaktion auf das Ergänzungsersuchen.

Nachdem bis 28.05.2018 noch immer keine Reaktion auf das Schreiben vom 26.04.2018 erfolgte, hat die belangte Behörde telefonisch Kontakt aufgenommen und die Beantwortung urgiert. Als Reaktion wurde am 08.06.2018 ein Antrag auf Fristverlängerung bis 22.06.2018 eingebracht.

Am 21.06.2018 wurden daraufhin zwei Auftragsbestätigungen und einige Zählerstandsprotokolle vorgelegt. Mit zwei Mails an die steuerliche Vertretung (Frau Mag. W.) vom 27.06.2018 wurde ein weiteres Mal die Vorlage der Allgemeinen Auftragsbedingungen und exemplarischer Rechnungen verlangt.

Am 02.07.2018 wurden AGB mit Stand 02.07.2018 vorgelegt. Rechnungen wurden abermals keine vorgelegt bzw. wurde die Frage, ob Rechnungen iSd UStG gelegt werden, ignoriert.

Nachdem 2 ½ Monate nach dem Ergänzungsersuchen und mehrfacher Urgenz noch immer nicht alle Unterlagen vorgelegt wurden, hat die belangte Behörde von ihrem Recht nach § 143 BAO (iVm § 158 BAO) Gebrauch gemacht und bei drei Kunden entsprechende Unterlagen angefordert.

Dabei wird darauf hingewiesen, dass es sich bei den angeforderten Unterlagen um Dokumente handelt, die von der Beschwerdeführerin jederzeit auf Knopfdruck abgerufen werden können und trotzdem hat man es in über zwei Monaten nicht geschafft, diese vollständig vorzulegen.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass in der Beschwerde explizit die bisher mangelhafte Sachverhaltsermittlung gerügt wird. Um dem Beschwerdebegehren nach vollständiger Sachverhaltsermittlung zu entsprechen bzw. um der gesetzlichen Ermittlungspflicht nach § 115

BAO nachzukommen, war es unumgänglich noch nicht vorgelegte Unterlagen bei Auskunftspersonen anzufordern.

...

Dabei wird angemerkt, dass die vorgelegten AGB scheinbar gerade neu erstellt bzw. überarbeitet werden, da sie noch interne Anmerkungen und Notizen enthalten („Frage“ oder „Achtung“). Die AGB für die streitgegenständlichen Jahre wurden nicht vorgelegt. Nach Angabe des Geschäftsführers seien die AGB unverändert und erfolge die Anpassung wegen der DSGVO. Mangels Vorlage früherer Fassungen der AGB, kann diese Aussage nicht verifiziert werden. Dabei wird aber darauf hingewiesen, dass die in der Beschwerde zitierte Passage aus den Allgemeinen Auftragsbedingungen zur Festsetzung des Getränkepreises in den vorgelegten AGB nicht aufgefunden werden konnte.

Laut den vorgelegten AGB vom 02.07.2018 bestehe der Unternehmensgegenstand vorwiegend darin, ihren Vertragspartnern Kaffee-, Getränke- und Snackautomaten zur Gebrauchsüberlassung zur Verfügung zu stellen, diese Automaten regelmäßig nach Bedarf zu füllen und zu warten. Die GmbH stelle ihren Vertragspartnern die einzelnen Füllstoffe für die Zubereitung verschiedener Mischgetränke gesondert zur Verfügung. Die Mischgetränke seien von den Vertragspartnern bei Bedarf selbst herzustellen.

Die Aufstellung und Errichtung erfolge ausschließlich durch die GmbH (Anmerkung: gemeint ist die Beschwerdeführerin) bzw. durch ein von ihr direkt beauftragtes Unternehmen. Der Vertragspartner verpflichte sich zur ordnungsgemäßen Warenannahme. Mit der Übernahme der Ware bzw. im Falle einer ordnungsgemäßen Hinterlegung gehe die Gefahr des zufälligen Untergangs, des Verlustes oder der Beschädigung der Ware auf den Vertragspartner über. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses habe der Vertragspartner die Möglichkeit, die Füllstoffe für den Kaffeeautomaten innerhalb einer 3-monatigen Kündigungsfrist zu verbrauchen.

Unter 5.3. wird ausgeführt, dass der Vertragspartner zur Bereitstellung einer geeigneten Stellfläche für den Automaten verpflichtet sei und für einen geeigneten Wasser- und Stromanschluss zu sorgen habe. Die Stellfläche müsse sich in einem geschützten Bereich, insbesondere gegen Einbruch und Diebstahl, befinden. Ein Stellplatzwechsel dürfe nur mit Zustimmung der GmbH vorgenommen werden.

Nach Punkt 7 befinden sich die gelieferten Automaten, die darin befindlichen Waren, sowie der Inhalt der Automatenkasse im ausschließlichen und alleinigen Eigentum der GmbH. Eine Weitergabe der Waren an Dritte sei jedenfalls unzulässig.

Nachdem trotz mehrfacher Urgenz nicht alle angeforderten Unterlagen vorgelegt wurden bzw. Fragen nicht beantwortet wurden (Rechnungen iSd UStG), war es notwendig gem. § 143 BAO Auskunft bei Vertragspartnern der Beschwerdeführerin zu begehren.

Aus den von der Bank J. vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass die Beschwerdeführerin jeweils eine bestimmte Anzahl an „Tassen Kaffee“ und nicht etwa eine bestimmte Menge an Pulver verrechnet.

Rechtliche Würdigung:

Laut der Argumentation in der Beschwerde verkaufe die Beschwerdeführerin an die Vertragspartner das Füllmaterial (diverse Pulver) für die Kaffeeautomaten und die Vertragspartner würden die fertigen Heißgetränke an die Abnehmer verkaufen. Deshalb hätte sie nur den Verkauf des Pulvers zu versteuern und es würde dabei bei Kakaopulver und Aufheller der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen. Der Vertragspartner wiederum würde die fertigen Heißgetränke verkaufen und hätte damit die kompletten Einnahmen aus den Kaffeeautomaten mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Nicht bestritten wird in der Beschwerde, dass die Lieferung der fertigen Heißgetränke dem Normalsteuersatz unterliegt. Unstrittig ist ebenfalls, dass bei der Zubereitung der Getränke keine Milch verwendet wird. Es ist daher strittig, welche ust-rechtlichen Leistungsbeziehungen bestehen, wer welche Leistung an wen erbringt bzw. was tatsächlich geliefert wird.

...

Im vorliegenden Fall tritt die Beschwerdeführerin als Automatenaufstellerin nach Außen als Leistende gegenüber den Kunden (= Personen, die die Heißgetränke im Endeffekt konsumieren) auf. Auf den jeweiligen Kaffeeautomaten ist mehrfach das Logo der Beschwerdeführerin abgebildet, dazu ist als Servicehotline die Telefonnummer der Beschwerdeführerin angegeben und auch die Allergeninformation kommt von der Beschwerdeführerin und ist mit ihrem Logo versehen. Sieht man sich einen der gegenständlichen Heißgetränkeautomaten an, so wird niemand auf die Idee kommen, dass jemand anderer als der Automatenaufsteller die fertigen Heißgetränke verkauft.

...

Die Zurechnung der Automatenumsätze an die Beschwerdeführerin ergibt sich aber nicht nur aus dem Außenverhältnis, sondern auch aus den vertraglichen Vereinbarungen. Es wird noch einmal darauf hingewiesen, dass nur Allgemeine Geschäftsbedingungen mit Stand 02.07.2018 vorgelegt wurden und keine AGB für die streitgegenständlichen Jahre. Der in der Beschwerde zitierte Passus über die Festlegung des Getränkepreises findet sich in den vorgelegten AGB nicht wieder, weshalb klar ist, dass Änderungen bzw. Adaptierungen stattgefunden haben. Auch die AGB vom 02.07.2018 führen unter Punkt 7 aus, dass sich die gelieferten Automaten, die darin befindliche Ware, sowie der Inhalt der Automatenkasse (sofern vorhanden) im ausschließlichen und alleinigen Eigentum der GmbH befinden. Eine Weitergabe der Ware an Dritte ist jedenfalls unzulässig.

Unter Punkt 5.2. wird zwar festgehalten, dass mit Übernahme der Ware bzw. im Fall der ordnungsgemäßen Hinterlegung die Gefahr des zufälligen Untergangs, des Verlustes oder der Beschädigung der Ware auf den Vertragspartner übergeht. Gleichzeitig enthält Punkt 5.2. auch eine Ermächtigung des Vertragspartners, die Füllstoffe für den Kaffeeautomaten innerhalb einer 3-monatigen Kündigungsfrist zu verbrauchen.

Nach Punkt 5.3. der AGB ist der Vertragspartner verpflichtet eine geeignete Stellfläche bereitzustellen und für einen geeigneten Wasser- und Stromanschluss zu sorgen. Ein Wechsel des Stellplatzes darf nur mit Zustimmung der GmbH vorgenommen werden. Bei Nichtvorhandensein oder Nichteignung des Aufstellungsbereichs ist die GmbH berechtigt, den

dadurch entstehenden Mehraufwand zu verrechnen. Weiters ist der Vertragspartner verpflichtet, Mitarbeitern der GmbH den Zutritt zu den aufgestellten Automaten während der üblichen Geschäftszeiten jederzeit zur Befüllung, Wartung und Betreuung der Automaten zu gewähren.

...

Aus den vorgelegten AGB ergibt sich eindeutig, dass der Vertragspartner nicht über die Füllstoffe wie ein Eigentümer verfügen kann. Unter Punkt 7 wird dezidiert ausgeführt, dass eine Weitergabe der Ware an Dritte jedenfalls unzulässig ist, wodurch bereits eindeutig ist, dass der Vertragspartner nicht wie ein Eigentümer über die Füllstoffe verfügen kann.

Auch wird dem Vertragspartner unter Punkt 5.2. nach Beendigung des Vertragsverhältnisses das Recht eingeräumt, die Füllstoffe innerhalb der Kündigungsfrist zu verbrauchen. Könnte der Vertragspartner bereits davor wie ein Eigentümer über die Füllstoffe verfügen, bräuchte es eine derartige Klausel nicht.

Die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Vertragspartner ist auch nicht darauf ausgerichtet die wirtschaftliche Substanz endgültig zu übertragen. Das sieht man auch daran, dass die Beschwerdeführerin nicht verbrauchte Füllstoffe zurücknimmt bzw. zurücknehmen muss.

Es ergibt sich damit sowohl aus dem Auftreten nach Außen als auch aus den Vereinbarungen im Innenverhältnis, dass die Beschwerdeführerin gegenüber dem Konsumenten fertige Heißgetränke liefert und es wohl unstrittig ist, dass der tatsächliche Konsument nur Interesse am fertigen Getränk hat und nicht an den Füllstoffen.

Die jeweiligen Vertragspartner erbringen gegenüber der Beschwerdeführerin ust-rechtlich mehrere unterschiedliche Leistungen wie z.B. die Bereitstellung der Stellfläche, die Versorgung der Automaten mit Wasser und Strom, möglicherweise die Vermittlung zwischen Beschwerdeführerin und Kunde, etc. (siehe dazu zur Leistungsbeziehung Gastwirt zu Betreiber von Wettspielautomaten: BFG v. 18.04.2017, RV/1100208/2014). Dies ergibt sich auch eindeutig aus den vorgelegten AGB, die den Vertragspartner unter Punkt 5.3. zur Bereitstellung eines Stellplatzes und Versorgung mit Strom und Wasser verpflichten. Als Entgelt für diese Leistung erhält der Vertragspartner einen entsprechenden Anteil am Erlös aus den Verkäufen der Heißgetränke.

Jedenfalls verkaufen die Vertragspartner nicht die fertigen Heißgetränke an die Kunden.

Wie aus den an die Bank J. gelegten Rechnungen zu entnehmen ist, verrechnet die Beschwerdeführerin eine bestimmte Anzahl an Tassen Kaffee und nicht etwa eine bestimmte Menge an Kaffeepulver. Die Beschwerdeführerin geht also selbst davon aus, dass sie fertigen Kaffee und nicht etwa diverse Pulver verkauft.

...

Selbst wenn man daher zum Ergebnis kommen sollte, dass nicht die Beschwerdeführerin die Getränke an die Konsumenten liefert, sondern an den Inhaber des jeweiligen Automatenstellplatzes, liegt nach der vorhandenen Judikatur ust-rechtlich immer eine Lieferung von fertigen Heißgetränken vor, die dem Normalsteuersatz unterliegen.

...

Conclusio:

Durch das eindeutige Auftreten nach Außen ist die Beschwerdeführerin umsatzsteuerrechtlich als Leistende gegenüber den Käufern der Getränke anzusehen. Dies wird zusätzlich auch durch die Vereinbarungen im Innenverhältnis unterstrichen (wobei für die ust-rechtliche Zuordnung der Außenauftritt ausreichend wäre), die dem Vertragspartner eine Verfügung über die gegenständlichen Füllstoffe untersagt.

Die Vertragspartner erbringen ihrerseits diverse Leistungen an die Beschwerdeführerin (Vermietung Stellfläche, Versorgung mit Wasser und Strom, Vermittlung, etc.). Aus den Rechnungen/Gutschriften über diese Leistungen kann die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug geltend machen.

Als Bemessungsgrundlage aus den Verkäufen der Heißgetränke ist gem. § 4 UStG alles anzusetzen, was der Leistungsempfänger (= Käufer der Heißgetränke) für die Leistung aufzuwenden hat.

...“

In ihrem Vorlageantrag führt die Bf. u.a. Folgendes aus:

„Die gegenständliche Beschwerdeentscheidung stützt sich vor allem darauf, dass auf den Getränkeautomaten mehrfach das Logo der Beschwerdeführerin abgebildet sei, dazu sei als Servicehotline die Telefonnummer der Beschwerdeführerin und auch die Allergeninformation komme von der Beschwerdeführerin und sei mit ihrem Logo versehen. Demnach würde beim Ansehen dieses Getränkeautomaten niemand auf die Idee kommen, dass jemand anderer als der Automatenaufsteller die fertigen Heißgetränke verkaufe.

Diesem kann jedoch entgegengesetzt werden, dass der Anblick des Automaten und des sich darauf befindlichen Logos aus Verbrauchersicht, keinesfalls zu dem unausweichlichen Schluss führen muss, dass niemand anderer als der Aufsteller das Getränk verkaufe.

Aus Verbrauchersicht wird dem Umstand, dass sich auf einem Objekt, welches Gegenstand der Erbringung von Dienstleistungen ist, ein Logo befindet, generell nicht die Bedeutung zugemessen, dass der Inhaber des Logos zwangsläufig auch als Vertragspartner anzusehen ist. Vielmehr wird durch das angebrachte Logo nur augenscheinlich, dass das Objekt einen gewissen Hersteller bzw. eine gewisse Marke hat. Aus diesem Grund würde ein Verbraucher bei Inanspruchnahme von Beförderungsdienstleistungen (z.B. Taxi) nicht auf die Idee kommen, der Beförderungsvertrag würde mit dem Autohersteller zustande kommen.

Nach der Verkehrsauffassung bzw. aus Verbrauchersicht ist vielmehr entscheidend, in welchem Gebäude bzw. in welcher Örtlichkeit sich der Automat befindet. Diesem wohl augenscheinlichsten Merkmal ist aus Verbrauchersicht dem Vorzug zu geben und kann der belangten Behörde daher nicht gefolgt werden.“

In der mündlichen Verhandlung führte die steuerliche Vertretung der Bf. zusammenfassend aus, die streitgegenständliche Frage reduziere sich dahingehend, ob es sich um die Lieferung eines Pulvers oder um die Lieferung eines Getränkes handle. Es könne kein Getränk sein, da

der wesentliche Bestandteil für ein Getränk Wasser sei. Die Verrechnung ausschließlich als Ware werde in anderen Geschäftsbereichen von der Behörde akzeptiert und diese erfolge nach unterschiedlichen kalkulatorischen Überlegungen, einerseits direkt über das Gewicht und andererseits indirekt über die Anzahl der verabreichten Portionen (Becher, Tassen etc.). Die belangte Behörde vermeinte, dass nicht das volle Entgelt für den Verkauf des Heißgetränkes versteuert werde und verwies auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, welche Leistungen die Bf. als Cafe-Automatenaufstellerin nun tatsächlich erbracht hat. Die Bf. behauptet lediglich die „Füllstoffe“ (Kaffee, Kakao, Tee, etc.) geliefert zu haben, währenddessen die belangte Behörde davon ausgeht, das trinkfertige Getränk verkauft zu haben.

In Gesamtschau der aufgezeigten Umstände ist der belangten Behörde aus den folgenden Gründen zu folgen, dass die Bf. als Liefernde des fertigten Getränks aufgetreten ist:

- A. Zimmerei GmbH: In der von der Bf. mit Telefax vom 21.6.2018 an die belangte Behörde übermittelten Auftragsbestätigung vom 2.5.2018 geht hervor, dass ein Kaffeeautomat mit Münzwechsler und Schlüsselsystem und Wechselgeld von 42,50 € aufgestellt wurde. Der Verkaufspreis pro Tasse wurde mit 0,55 € im Barverkauf und 0,50 € im Schlüsselverkauf angegeben. Des Weiteren wurden ohne nähere Erläuterung Ausdrücke der Zählstandsaufzeichnungen der Jahre 2013-2018, aus denen die Anzahl der verkauften Kaffeeportionen hervorgeht, vorgelegt. Auf Grund des Abrechnungsmodus ist davon auszugehen, dass der trinkfertige Kaffee von der Bf. direkt an die Leistungsempfänger geliefert wurde. Nach den Bemerkungen zum tatsächlich festgestellten Kassenstand (z.B. „6.2.2018: € 3 mehr in der Kassa, 21.2.2018 € 3 zu wenig in der Kassa“) ist davon auszugehen, dass die Bf. auch die Entgelte der verkauften Kaffeeportionen selbst vereinnahmt hat. Für eine bloße Lieferung der Grundstoffe (Kaffeepulver) findet sich kein Anhaltspunkt.

Auch die von der belangten Behörde erhobenen Geschäftsfälle (K. GmbH, Sparmarkt, X. Bank, K. Bau GmbH) deuten in diese Richtung.

- K. GmbH: Auf Grund der Vereinbarung über die Aufstellung von Getränkeautomaten vom 30.10.2015 gestattet diese der Bf. in ihrem Objekt ausdrücklich den Betrieb des Automaten. Es handle sich um eine reine Flächenmiete, die in Form einer Staffelmiete nach den verkauften Getränkeportionen/Stück berechnet werde. Die GmbH übernehme für Schäden an Personen oder Sachen, die durch den Betrieb des Automaten hervorgerufen werden, keine Haftung. Die Getränkeautomaten seien vom Aufsteller (Bf.) in gutem und betriebssicherem Zustand zu erhalten (Betriebspflicht). Entsprechend der von der K. GmbH erstellten Quartalsabrechnung (Re 181/2017 v. 6.4.2017) geht hervor, dass die standortbezogene Miete für den Betrieb der Heiß- und Kaltgetränkeautomaten nach den hergestellten Portionen abgerechnet wurden, was

wohl dafür spricht, dass die Bf. als Lieferende der fertigen Getränke und nicht bloß der Einsatzstoffe aufgetreten ist.

- Spar P.: Entsprechend der vorgelegten Auftragsbestätigung mit Aufstelldatum 25.8.2017 (handschriftlich vermerkt) geht hervor, dass Automat mit Münzwechsler und Wechselgeld aufgestellt wurde. Der Verkaufspreis pro Tasse wird mit 0,60 € ausgewiesen. Weiters ist von einem Umsatzbonus von 0,05 pro Tasse die Rede. Die Umsatzboni, die sich nach den verkauften Portionen berechnen, werden von der Bf. durch Zusendung von Gutschriften an den Standortbesitzer abgerechnet und kommen wirtschaftlich einer Standortmiete gleich. Die wirtschaftliche Gestion des Kaffeevertriebs kommt dem der K-GmbH gleich, d.h. dass die Bf. selbst das Inkasso der mit Münzeinwurf getätigten vereinnahmten Entgelte übernimmt und sich der Standortbetreiber des Lebensmittelmarktes auf die Zurverfügungstellung des Platzes, des Betriebsstroms und der Wasserversorgung beschränkt.

- X-Bank: Die von der Bank vorgelegte Auftragsbestätigung über einen Aufstellvertrag vom 7.8.2013 weist den Standort und die Marke/Type des Kaffeeautomaten aus. Weiters wird ein Verkaufspreis pro Tasse in Höhe von 0,50 € vereinbart. In den beigeschlossenen Ausgangsrechnungen der Bf. rechnet diese nach Tassen/Kaffee ab und stellte sie der Bank in Rechnung. Daraus ist unzweifelhaft abzuleiten, dass es der Bank ausschließlich darum ging, trinkfertigen zubereiteten Kaffee und nicht bloß Kaffeepulver zu erwerben, der in der weiteren Folge entgeltlich/unentgeltlich von Kunden oder Angestellten der Bank konsumiert wird.

- K. Bau GmbH: Entsprechend der Auftragsbestätigung vom 5.6.2018 wurde ebenfalls ein Kaffeeautomat mit Münzwechsler und Wechselgeld sowie Schlüsselsystem am näher bezeichneten Firmenstandort aufgestellt. Es wurde ein Verkaufspreis pro Tasse mit 0,55 € im Barverkauf und 0,50 € im Schlüsselverkauf vereinbart. Die Installation eines Münzautomaten deutet darauf hin, dass die auch die Vereinnahmung des Entgelts durch die Bf. selbst erfolgt. Der Aufstellung des Automaten scheint auch im Interesse des Auftraggebers (K. Bau GmbH) gelegen zu sein, der mit der wirtschaftlichen Abwicklung nichts Weiteres zu tun hat, da der trinkfertige Kaffee an die jeweiligen Endverbraucher (gegen Münzeinwurf oder Schlüssel) verabreicht wird.

In diesem Zusammenhang ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht festzustellen, dass die Bf. zwar einerseits eine die Verletzung von Verfahrensvorschriften bemängelt, indem die belangte Behörde es unterlassen habe, geeignete Feststellungen zum Sachverhalt zu treffen. Dieser Vorwurf ist in seiner allgemein erhobenen Art nicht näher feststellbar, zumal sich die Bf. – wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung auf S. 13 hinweist, im erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren ihr leicht zu beschaffende Unterlagen und Schriftstücke nur unvollständig vorgelegt hat. Abgesehen davon weisen die vorgelegten Allgemeinen Geschäftsbedingungen AGB einen Stand vom 2.7.2018 auf und geben nicht die im Beschwerdezeitraum 1.4.2011- 7/2017 wieder. Es wurden lediglich eher allgemein gehaltene

Auftragsbestätigungen über den Aufstellungsort vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund des bf. Verhaltens davon aus, dass größtenteils nur jene Unterlagen vorgelegt wurden, die zur Stützung der eigenen Interpretation der wirtschaftlichen Gestion sprechen. Abgesehen davon lassen die „neuen“ AGB – wie schon die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung darauf hinweist – darauf schließen, dass hier interessierende tatsächlich geschehene Vorgänge d.h. nämlich des Verkaufes trinkfertiger Getränke möglichst ausgeblendet werden sollten. Dazu kommt, dass sich der noch in der Beschwerde vom 12.3.2018 erwähnte Passus: *„Der Getränkepreis wird zwischen der bf. GmbH und der Firma des Aufstellungsortes festgelegt. Die Mitarbeiter der GmbH fahren die jeweiligen Getränkeautomaten regelmäßig an um die Automaten zu warten, aufzufüllen und den Geldbetrag abzuholen. Dieser Geldbetrag wird mit dem Zählerwerk des Automaten verglichen. Der Geldbetrag wird dann an der Betriebsstätte samt Aufzeichnungen abgegeben.“* nicht mehr findet. Vielmehr wird der beschriebene Unternehmensgegenstand der Bf. (Pkt. 2) auf eine Gebrauchsüberlassung mit Automatenbetreuung und dem Verkauf der Füllstoffe „umgestellt“. Wie die wirtschaftliche Abwicklung erfolgen soll, geben die AGB so gut wie keine Auskünfte. Sie verpflichten die Vertragspartner neben der Bereitstellung einer geeigneten Stellfläche (Pkt. 5.3.) zur ausschließlichen Abnahme der von der Bf. zur Verfügung gestellten „Füllstoffe“ und werten die Verwendung fremder Grundstoff als unter Vertragsstrafe stehendes vertragswidriges Verhalten (Pkt. 6.3.). Unverständlich ist hierbei, dass der vereinbarte Eigentumsvorbehalt abgesehen von den „zur Verfügung gestellten Automaten“ auch die darin befindliche Ware und den Inhalt der Automatenkasse (sofern vorhanden) umfasse (Pkt. 7). Dies lässt in Verbindung mit der Abnahmeverpflichtung der Grundstoffe darauf schließen, dass die Bf. ihr wirtschaftliches Interesse am gelieferten Getränk festhalten will. Abgesehen davon dürften die vorgelegten AGB wohl von ihrem Rechtsvertreter unter dem Eindruck des anhängigen Beschwerdeverfahrens ausformuliert worden sein und vermitteln als neu hergestellte Unterlagen über den Beschwerdezeitraum kaum einen zusätzlichen Erkenntnisgewinn, sondern geben im Gegenteil kaum über die tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhänge Auskunft.

Ebenso unverständlich sind die von der Bf. geäußerten Vorwürfe im Zusammenhang mit den von der belangten Behörde gepflogenen Ermittlungen unter Hinweis auf § 165 BAO. Gerade die von der Bf. ins Treffen geführte gesetzliche Regelung, wonach andere Personen erst dann befragt werden sollen, wenn die Verhandlung mit dem Abgabepflichtigen (Bf.) nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen, kam gegenständlich zur Anwendung, weil die Bf. die an sie gestellte Fragen nach Vorlage entsprechender Unterlagen, nur unvollständig und zögerlich nachkam. Ein rechtswidriges Verlangen der Abgabenbehörde konnte in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden, wenn auch nicht verhehlt werden soll, dass behördliche Ermittlungen bei Auskunftspersonen/Geschäftspartnern im Allgemeinen auf wenig Gegenliebe stoßen und regelmäßig zu Informationen der von der Auskunft betroffenen abgabepflichtigen Person selbst führt, in dem diese mittelbar von einem schwebenden Abgabenverfahren der Bf. Kenntnis erlangen. Mit ihrer Ankündigung weiterer Schritte gegen die (ermittelnde) Behörde

übersieht die Bf. ihre – sie im gegenständlichen Verfahren – treffende eigene fehlende Mitwirkung an der Aufhellung des Sachverhaltes. Daher erweisen sich die bf. Ausführungen an der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung als wenig substantiiert. Die im Vorlageantrag angeführte Kritik an dem von der belangten Behörde aufgezeigten äußeren Anschein (Firmenlogo, Allergeninformation und Servicehotline der Bf.), dass dies keinesfalls zum unausweichlichen Schluss führen müsse, dass niemand anderer als der Aufsteller das Getränk verkaufe, zeigen nur eine Möglichkeit der Würdigung des Sachverhaltes auf, ohne dafür aufschlussreiche Beweise zu liefern. M.a.W. stellt die Bf. lediglich das Ergebnis eigener Beweiswürdigung dar.

Der bf. Vergleich, dass ein durchschnittlicher Leistungsempfänger einer Beförderungsleistung eines Taxis, keinen Beförderungsvertrag mit dem Autohersteller abschließt, erscheint eher trivial, abgesehen davon finden sich im Taxi regelmäßig Aufkleber zu welcher Taxigruppe der Wagen gehört und welcher leistende Unternehmer die Beförderung selbst durchführt.

In ähnlicher Weise konnte aus den eher technischen Darlegungen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung über die Herstellung fertiger Kaffeeportionen nicht abgeleitet werden, dass die Bf. bei den hier strittigen Geschäftsfällen der Verkäufe von Kaffeeportionen aus Kaffeeautomaten diese nicht von ihr selbst geliefert wurden, weil diese in einem anderen Unternehmen plaziert und der für sie wesentlich erscheinende Einsatzstoff Wasser nicht vom Unternehmen der Bf. stammt. Abgesehen davon hat sich die Bf. zu den von der belangten Behörde für ihre Beurteilung ins Treffen geführten Indizien (Aufstellungsverträge, Provision als Platzmiete, Kassenentleerung und Wartung durch Dienstnehmer der Bf., Aufkleber mit Allergeninformation und Servicehotline für Störungen) nicht weiter geäußert, sondern ist diesen mit eher allgemein gehaltenen technischen Hinweisen und kalkulatorischen Argumenten bei der angeblichen Verrechnung der Einsatzstoffe nach Anzahl der hergestellten Portionen entgegen getreten. In diesem Zusammenhang kann auf Grund der auf den Kaffeeautomaten abgebildeten Informationen angenommen werden, dass dem Endverbraucher des fertigen Kaffeegetränkes bewusst ist, dass dieses nicht vom Standortbetreiber (Krankenanstalt, Bank, Supermarkt etc.) stammt.

Nach ständiger Rechtsprechung zu § 167 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Die Beweiswürdigung ist nur insofern der Kontrolle des VwGH zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (VwGH 30.3.2011,

2005/13/0166; 27.6.2012, 2008/13/0148; 9.9.2013, 2010/17/0268; 13.12.2013, 2009/13/0230), also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (VwGH 2.2.2010, 2005/15/0165; 29.7.2010, 2007/15/0234, 0236; 22.5.2014, 2010/15/0161) bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; 29.10.1998, 98/16/0134; 5.4.2011, 2010/16/0168) entsprechen.

Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, d.h. ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, entzieht sich i.d.R. einer höchstgerichtlichen Überprüfung (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.4.2011, 2007/13/0134; 23.5.2012, 2017/17/0057; 30.10.2014, 2011/15/0140). Die bf. Ausführungen enthalten auch keine Hinweise auf eventuelle der belangten Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung unterlaufene Unschlüssigkeiten (VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 9.11.2011, 2009/16/0187; 23.1.2013, 2009/15/0017; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Rechtliche Beurteilung

Rechtsquellen:

UStG 1994

Steuerbare Umsätze

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

...

Lieferung

§ 3. (1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

...

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.

...

Steuersätze

§ 10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

1. a) die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 1 aufgezählten Gegenstände;

...

Anlage 1 (zu § 10 Abs. 2 UStG)

Verzeichnis der dem Steuersatz von 10% unterliegenden Gegenstände

...

Z. 18: Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln; Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen (Positionen 1805 00 00 und 1806 der Kombinierten Nomenklatur).

...

Z. 23: Milch und Milcherzeugnisse der Positionen 0401, 0402, 0403 und 0404, mit Zusätzen, ausgenommen Zusätze von Kaffee, Tee oder Mate und von Auszügen, Essenzen und Konzentraten aus Kaffee, Tee oder Mate und von Zubereitungen auf der Grundlage dieser Waren (aus Unterpositionen 2202 99 91, 2202 99 95 und 2202 99 99 der Kombinierten Nomenklatur).

Für die Umsatzsteuer ist nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt und entgolten wird (s. auch VwGH 5.4.1984, 83/15/0045; 29.3.2007, 2004/15/0017). Das folgt schon aus § 1 Abs. 1 Z 1, ergibt sich aber auch aus der Definition der Lieferung und aus der Regelung der Bemessungsgrundlage. Umsatzsteuerbarkeit ist somit nicht gegeben, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag geschlossen wurde, dieser aber nicht erfüllt wird. Stimmt das Erfüllungsgeschäft nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft überein (Mehr- oder Minderleistung), ist die Leistungserfüllung maßgeblich. Wird eine Leistung erbracht, so ist es für die Umsatzsteuerbarkeit ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft vorliegt, um welchen Vertragstyp es sich handelt bzw. ob das Geschäft zivilrechtlich gültig ist. Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäftes ist das Verpflichtungsgeschäft (die zivilrechtliche Vereinbarung) jedoch häufig für die zutreffende umsatzsteuerliche Einordnung der betreffenden Leistung von Bedeutung (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁵ (2017), § 1 UStG, Rz. 27).

Leistung bedeutet tatsächliches Erbringen der Leistung. Maßgebend ist somit - bei vertraglich vereinbarten Leistungen - nicht der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft), sondern die Erfüllung (s. Rz 27; zust. VwGH 24.5.2012, 2008/15/0211). Diese ist aber bereits gegeben, wenn der Leistende die vereinbarte Leistung zur Disposition des Leistungsempfängers stellt, somit Leistungsbereitschaft derart gegeben ist, dass der Partner über den Nutzen der Leistung verfügen kann (s.a. Rz. 25). Bei Diskrepanz zwischen Verpflichtungsgeschäft und Ausführung der Leistung richtet sich die umsatzsteuerliche Beurteilung nach der ausgeführten Leistung

(*Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 UStG Rz. 17*).

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zu Grunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung, lassen u.U. Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu. Mietet die gemeindeeigene GmbH von der Gemeinde ein Grundstück, das sie bebaut und anschließend an die Gemeinde zurückvermietet, besteht der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges in einer Bauleistung und nicht in einer Vermietung (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0206), *Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 UStG Rz 28*).

Geschäfte, die in Geschäftsräumlichkeiten (einem Laden) abgewickelt werden, gelten nach der Rechtsprechung als Eigengeschäfte des Ladeninhabers, wenn nicht nach außen hin in unmissverständlicher Weise zum Ausdruck gebracht wird, dass der Inhaber bloß als Agent tätig werden will (sog Grundsatz des eigenen Ladens; VwGH 30.6.1960, 188/59). Werden in denselben Geschäftsräumlichkeiten mehrere Unternehmer tätig, so werden die Umsätze nach der Judikatur nur dann umsatzsteuerlich den verschiedenen Unternehmern zugerechnet (sog echte Ladengemeinschaft)

- wenn die Unternehmer nach außen getrennt in Erscheinung treten (eigenes Personal, Auftreten im eigenen Namen etc.),
- wenn zwischen den beteiligten Unternehmen ein Mietvertrag oder ein anderes zur Nutzung der Räumlichkeiten berechtigendes Rechtsverhältnis besteht, das tatsächlich durchgeführt wird,
- wenn getrennte Kassenführung vorliegt (VwGH 7.2.1974, 1467/73; 24.11.1976, 1466/74; auch VwGH 31.1.2001, 97/13/0066, betr. ein Weinbauern-Fachgeschäft).

Fehlt es an diesen Voraussetzungen, so liegt eine unechte Ladengemeinschaft vor; die Umsätze sind dem Inhaber der Geschäftsräumlichkeiten zuzurechnen.

Die Rsp ist problematisch. Sie vermengt Rechtsfragen mit Beweisfragen. Entscheidend müsste sein, wer den Abnehmern gegenüber als Leistungsverpflichteter auftritt. Ob dieser mit eigenem Personal arbeitet, kann ebenso wenig entscheidend sein wie die interne Aufteilung der Entgelte. (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz⁵, § 1 UStG Rz 274*). Zu Spielautomaten in Gaststätten wird von der Lehre folgende Ansicht vertreten: In der Gastwirtschaft des G wurden von S Spielautomaten aufgestellt, wofür S dem G eine Standplatzmiete zu bezahlen hat. Die Gewinne, die erzielt werden, kann der Spieler ausschließlich in Form von Getränken konsumieren, die G auf Grund einer Vereinbarung mit S bereitstellt und dem S gemeinsam mit der Miete verrechnet. Nach der Rechtsprechung (VwGH 7.4.1976, 588/76; 3.11.1986, 85/15/0270) bewirkt der Gastwirt dem Aufsteller gegenüber nur einen Vermietungsumsatz.

Der Leistungsaustausch aus der Benutzung der Automaten komme nach der Verkehrsauffassung zwischen Aufsteller und Benutzer zustande (der **Grundsatz des eigenen Ladens** - Tz 274 - **wird hier nicht beachtet**, (*Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz⁵, § 1, Rz 278*).

Diese von der Judikatur herbeigeführte Lösung der Abkehr vom Grundsatz des eigenen Ladens erscheint deshalb verständlich, weil es jedem im Lokal anwesenden Verbraucher auf Grund eventueller Hinweiszeichen am Spielgerät (Firmenbezeichnung, Servicehotline des Aufstellers) klar ist, dass er den Spielabschluss nicht mit dem Gastwirt tätigt. Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich grundsätzlich nach dem Außenverhältnis (VwGH 31.1.2001, 97/13/0066, BFH 24.9.1987, V R 152/78).

Daher war der Beschwerde nicht Folge zu geben.

Revisionszulassung:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Der Beweiswürdigung kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Graz, am 26. Mai 2021