

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Anschr., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 und den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2013 des Finanzamtes Salzburg-Land, jeweils vom 27. März 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Wettlokal.

In den Jahren 2013/2014 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2011 (Nachschauzeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2013) statt. Im Zuge dieser Prüfung stellte der Prüfer Folgendes fest (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 26.03.2014):

“Tz. 1 Umsätze von den Firmen A, B 2011-2013

Die Fa. X-GmbH mietet von der Fa. C bis zu 10 Spielautomaten.

Die Fa. A (von 10/2011-4/2012) und anschließend die Fa. B (ab 5/2012) waren bei der geprüften Fa. X-GmbH die Betreiberfirmen der elektronischen Lotterie auf diesen Geräten, d.h. es wurde die Spielsoftware zur Verfügung gestellt.

Die Geräte sind via Internet mit dem in der Slowakei befindlichen Server verbunden; hier fällt lt. Auskunft der Fa. A die Entscheidung über den einzelnen Spielerfolg zentralseitig im EU-Ausland.

Gem. § 33 (7) UStG gilt diese sonstige Leistung am Unternehmensort d.h. von dem Ort, wo das Unternehmen betrieben wird, als ausgeführt.

Dies ist nach den zur Verfügung gestellten Auskünften im gegenständlichen Fall die Slowakei.

Die Fa. X-GmbH erhält für ihre Leistungen im Hinblick auf die Ermöglichung der Durchführung der Videolotterie durch die Spieler eine monatliche Provisionsabrechnung von den o. a. Betreiberfirmen. Diese wurde gem. dem im vorigen Absatz zitierten UStG-Passus umsatzsteuerfrei ausgezahlt.

Der angeführte Sachverhalt stellt eine neue Tatsache im Sinne des § 303 BAO dar und wurde im Wesentlichen im Rahmen der Prüfung erstmals festgestellt.

Nach Ansicht der österr. Finanzbehörden ist der Sachverhalt hinsichtlich der Leistungen der X-GmbH folgendermaßen zu beurteilen:

Die X-GmbH erbringt neben der Vermittlung von Spielaufträgen eine Vielzahl von weiteren Leistungen, wie z. B.:

- Zurverfügungstellung der Hardware (Automaten, Internet, Strom),
- Verwaltung der Ein- und Auszahlungen,
- Zurverfügungstellung sanitärer Anlagen,
- Schaffung eines angenehmen Ambientes für die Spieler,
- Tische und Sitzmöglichkeiten,
- Möglichkeit des Konsums von Essen und Trinken, etc.

Nach Ansicht der österr. Finanzbehörden liegt bei dieser Vielzahl der o.a. Leistungen gegenüber den slowakischen Betreiberfirmen eine einheitliche Leistung vor, weil sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das von der X-GmbH erbrachte "Leistungspaket" objektiv als Ganzes darstellt.

Es liegt somit eine einheitliche Leistung vor - die Vermittlung von Spielaufträgen stellt sich dabei nur von untergeordneter Bedeutung dar.

Aus steuerlicher Sicht erbringt daher die X-GmbH an die o.a. slowakischen Betreiberfirmen eine einheitliche Leistung.

Der Leistungsort des gesamten vereinnahmten Entgeltes (Provision) von den slowakischen Betreiberfirmen ist gem. § 3a (9) UStG aufgrund des überwiegenden Anteiles an am Grundstücksort zu versteuernden Teilleistungen im Inland.

Als steuerliche Konsequenz ergibt sich daraus, dass die bisher steuerfreien Entgelte dem österr. Normalsteuersatz unterliegen.

Die folgenden Entgelte sind davon betroffen:

		brutto	USt
A	10-12/2011	€ 108.461,07	18.076,85
A	1-4/2012	€ 129.735,49	21.622,58
B	5-12/2012	€ 165.968,92	27.661,49
B	1/2013-lfd.	€ 271.527,97	45.254,66

Es ergibt sich daher im Zeitraum 2011-2013 eine Gesamtvorschreibung an Umsatzsteuer in Höhe von € 112.615,58.“

Die Abgabenbehörde folgte der Prüfungsfeststellung, verfügte eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2011 und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid. Des Weiteren setzte sie für die Jahre 2012 und 2013 die Umsatzsteuer fest (für das Jahr 2013 vorläufig), wobei sie den Festsetzungen die Prüfungsfeststellung zugrunde legte.

Gegen die erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2011, 2012 und 2013, jeweils vom 27.03.2014, erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 03.04.2014 Bescheidbeschwerde und beantragte eine Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht.

In der Rechtsmittelschrift, die sehr umfangreich ist, bringt sie Folgendes vor (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

“[...] 1. Vermittlungsleistung A bzw. B

Die Firma A bzw. B hat keine Glücksspielautomatenumsätze iSd § 2 Abs. 3 GSpG (die Entscheidung über Gewinn und Verlust fällt nicht im Automaten selbst) - wie dies von der Betriebsprüfung in ihrer rechtlichen Würdigung ausgeführt wurde - durchgeführt, sondern eine zentralseitige elektronische Videolotterie iSd § 12a GSpG über einen sich in der Slowakei befindlichen Server angeboten, wobei die Spielkunden über von der Beschwerdeführerin in ihren Geschäftslokalen (von dieser) zur Verfügung gestellten Video Lotterie Terminals (VLTs) an die Firma A bzw. B unter den aktenkundigen Schreiben vom 21.12.2012 bzw. 29.10.2013 dargelegten Vertragsparameter vermittelt wurden. Darin sind alle Punkte, die für die von der Beschwerdeführerin durchgeführte Vermittlungsleistung wesentlich sind, angeführt. Aus der vertraglichen Vereinbarung geht hervor, dass die Firma A bzw. B selbst kein eigenes Equipment für die Vermittlung zur Verfügung stellt, sondern der Vermittler selbst für die Beschaffung Sorge zu tragen hat. Wie die Beschwerdeführerin dies durchführt, bleibt ihr dabei vollkommen selbst überlassen. Eine vertragliche Vereinbarung, die eine Bindung an einen bestimmten Verkäufer oder Vermieter vorsieht, bestand nicht. Die Beschwerdeführerin war somit in ihrer Entscheidung völlig frei.

Weder die in den Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin aufgestellten VLTs, noch ein bestimmter Platz, wo diese aufgestellt waren, sowie das unmittelbar notwendige Equipment wurden von der Firma A bzw. B von dieser im Rahmen der Vertragsbeziehung zur Verfügung gestellt noch wurden diese von der Firma A bzw. B

durch die Beschwerdeführerin angemietet. Somit ist die Firma A bzw. B kein Aufsteller von Glücksspielautomaten noch Mieter der Geschäftsräumlichkeiten. Sämtliches für die Vermittlung erforderliche Equipment wurde von der Beschwerdeführerin vielmehr auf eigene Kosten anderwärtig angemietet, wobei die Beschwerdeführerin in ihrer Entscheidung völlig frei war, welchem Hersteller/Vermieter sie sich bedient und ob sie die VLTs käuflich erwirbt oder anmietet.

Weiters ist festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin - wie unterstellt - auch nicht verpflichtet hat, irgendwelche Annehmlichkeiten, welcher Art auch immer, in Form von Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken sowie Toiletten bereit zu stellen.

Die von den involvierten Vertragsteilen durchgeführten bzw. in Anspruch genommenen Dienstleistungen lassen sich wie folgt anführen:

- a) Die vermittelte Leistung (dh. Anbieten einer elektronischen Videolotterie durch die Firma A bzw. B an österreichische Kunden - B 2 C), bei der sich der Leistungsort gemäß Generalklausel des § 3a Abs. 7 UStG nach dem Ort bestimmt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, dh. Slowakei. Somit liegt in diesem Fall eine in Österreich nicht steuerbare Dienstleistung vor.
- b) Die Vermittlungsleistung (dh. Vermittlungsleistung der Beschwerdeführerin an die Firma A bzw. B - B 2 B).
- c) Miete eines VLTs durch die Beschwerdeführerin von einem unabhängigen Dritten (C - Beschwerdeführerin B 2 B).

Im Folgenden ist deshalb die Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und den Veranstaltern und deren umsatzsteuerliche Qualifikation zu untersuchen (dh. das zwischen diesen Vertragsparteien verrechnete Vermittlungsprovisionsentgelt).

a. Allgemeines zur Vermittlungsleistung

Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist der wirtschaftliche Gehalt maßgeblich. Die wesentlichen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Dienstleistungsanbieter vereinbarten Vertragsinhalte bilden jene eines klassischen Vermittlungsvertrages ab (insbesondere hinsichtlich Risikotragung, Handeln im fremden Namen und auf fremde Rechnung, Rechte und Pflichten, etc.), bei dem die Beschwerdeführerin dem Dienstleistungsanbieter Spielkunden vermittelt (**Hauptleistung**). Auch die Entgeltbemessung, die eine holdabhängige Vermittlungsprovision vorsieht (Einzahlungen - Auszahlungen), lässt diesen Rückschluss zu (so würde bei der zur Verfügungstellung der Räumlichkeiten an die A bzw. B idR wohl ein fixes Mietentgelt - aus der Sicht des in der Argumentation des Finanzamtes angeführten Durchschnittsbetrachters - vereinbart). Diesbezüglich wird insbesondere auf die diesbezüglich vorliegende Judikatur des UFS vom 18.11.2009, GZ RV/0290-S/09 und FG Baden-Württemberg Urteil vom 9.7.2012, 9 K 2091/11, verwiesen, die in solchen Fällen das Vorliegen einer Vermittlungsleistung iSd § 3 Abs. 6 UStG idgF bestätigt haben. Auch in diesen Fällen wurde die Vermittlungstätigkeit in einem Geschäftslokal des Vermittlers in

einer vergleichbaren Ausgangssituation durchgeführt. Unter Negierung der tatsächlichen Vertragsparameter hat die Finanzverwaltung trotzdem unterstellt, dass es sich um keine Vermittlungsleistung seitens der Beschwerdeführerin handeln soll (dh. unter Negierung der fremdüblichen Vertragsbeziehung von Vertragspartnern).

b. Vorliegen einer einheitlichen Hauptleistung in Form der Vermittlungsleistung

In der Folge ist zu untersuchen, ob eine einheitliche Hauptleistung vorliegt, die der Vermittler gegenüber dem Veranstalter erbringt. Die Abgrenzung von selbständiger Hauptleistung und unselbständiger Nebenleistung ist nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung und nach dem Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Zur Erbringung der durch die Beschwerdeführerin erbrachten Vermittlungsleistungen sind auch für einen Vermittler typisch Nebenleistungen erforderlich (zB. Information von Kunden über die vermittelte Dienstleistung, Entgegennahme und Verwaltung von Treuhandgeldern, Auszahlungen, Personalschulung, Strom- und Internetanbindung, Beheizung der Lokalität des Vermittlers, Ein- und Ausschalten des Mediums, über das die Vermittlung vorgenommen wird, etc.). Diese Leistungen stellen unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung (dh. der Vermittlungsleistung) dar, ohne welche diese Vermittlungsleistung gar nicht erbracht werden kann bzw. keinen eigenen Zweck erfüllen. Diesem Grundsatz folgt auch die Rsp des EuGH, der eine unselbständige Nebenleistung dann annimmt, wenn die Leistung nach dem Willen der Vertragsparteien so eng miteinander verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Daraus ist abzuleiten, dass eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung besteht, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht immer dann, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung erst ermöglicht, sie abrundet, ergänzt oder auch verbessert. Bei den angeführten Tätigkeiten trifft dies genau zu. Ohne Personalschulung, Information der Kunden über die vermittelte Dienstleistung, ohne Entgegennahme und Verwaltung und Auszahlung von Treuhandgeldern, Strom- und Internetverbindung, Beheizung der Lokalität wäre die Vermittlung an sich nicht möglich bzw. würde der Vermittler diese Leistungen nicht ohne die zu Grunde liegende Vermittlungsleistung erbringen. Die mit der Vermittlungsleistung in Zusammenhang stehenden Nebenleistungen, wie zB das Inkasso, die Kundenbetreuung, die Beratung der Kunden, die Abwicklung der laufenden Betreuung und die Werbetätigkeit teilen das Schicksal der Hauptleistung.

Demzufolge kann alleine aus dem Grund, dass die Vermittlungsleistung in einer Räumlichkeit des Vermittlers stattfindet, nicht als maßgebliches Kriterium für das Vorliegen der Qualifikation einer Leistung als Grundstücksleistung dienen. Dazu sind folgende Argumentationspunkte anzuführen:

- Ort der Vermittlungsleistung im Drittlandsfall

Gemäß der mit 30. Juni 2010 in Kraft getretenen VO über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBl II 2010/173 hat der BM f. Finanzen von der ihm gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, gemäß § 2 Abs. 2 den Leistungsort betreffend die Vermittlung von Sportwetten und Ausspielungen gemäß § 2 GSpG an im Drittland ansässige Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG vom Drittland ins Inland zu verlagern, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt. In den Erläuternden Bemerkungen zu § 2 der VO wird davon ausgegangen, dass eine Leistungsortverlegung dann erfolgt, wenn "der private Leistungsempfänger seine Tipps beispielsweise von einem Terminal im Inland abgibt. Wird eine diesbezügliche Vermittlungsleistung gegenüber einem drittländischen Unternehmer erbracht, wäre diese gemäß § 3a Abs. 5 UStG am Empfängerort steuerbar, dem Leistungserbringer (Anm Bf: Vermittler) stünde im Inland jedoch der volle Vorsteuerabzug für seine Vorleistungen zu. Aus diesem Grund wird in der Verordnung festgelegt, dass auch die von Ermittlung von Sportwetten und Glücksspielen für im Drittland ansässige Unternehmen im Inland steuerbar ist."

Mit dieser VO sollten offenbar die für die österreichische Finanzverwaltung negativen Auswirkungen der UFS-Judikatur vom 18.11.2009 zumindest im Drittlandsfall korrigiert werden. Da der BM f. Finanzen gemäß den eigenen Erläuterungen jedoch ausdrücklich auch Terminals vor Augen gehabt hat, die idR in Geschäftslokalitäten von Vermittlern aufgestellt sind, wäre - sofern man der Argumentation des Finanzamtes folgen würde - die Erlassung der VO überflüssig, da auch im Drittlandsfall sodann bereits § 3 Abs. 9 UStG zur Anwendung gekommen wäre.

- Unechte Befreiung von Umsätzen aus der Tätigkeit als Bausparkassen- und Versicherungsvertreter

§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG normiert die (unechte) Steuerfreiheit von Umsätzen aus der Tätigkeit als Bausparkassen- und Versicherungsvertreter. Unionsrechtliche Deckung findet diese Befreiung in Art 135 Abs. 1 lit a. MwStSyst-RL. Der Versicherungsvertreter ist ein Versicherungsagent iSd Versicherungsverträtagesetzes, der Versicherungsverträge vermittelt oder abschließt. Unter die Bestimmung fallen auch Versicherungsmakler, die gewerbsmäßig für andere Personen die Vermittlung von Verträgen übernehmen sowie Umsätze von Untervertretern, die ebenfalls Vermittlungsleistungen ausführen. Hinsichtlich der europarechtlichen Definition bezieht sich der EuGH auf die Versicherungsagenten und -makler-RL (RL 2002/93/EG).

Voraussetzung der Befreiung ist in allen Fällen, dass eine Vermittlungsleistung ausgeführt wird. Eine solche ist anzunehmen, wenn der Vertreter erreicht, dass der Kunde einen Antrag auf Abschluss eines Versicherungsvertrages unterzeichnet und diesen an die Versicherung weiterleitet. Wo diese Vermittlung stattfindet, ist irrelevant [...].

Nur weil die Vermittlungstätigkeit in den Räumlichkeiten des Versicherungsmaklers stattfindet, kann nicht sinnentfremdend argumentiert werden, dass keine Vermittlungsleistung mehr vorliegen würde, sondern eine Grundstücksleistung

iSd § 3a Abs. 9 UStG, weil der Versicherungsmakler eine Vielzahl von Leistungen erbringe, und nicht nur das unmittelbar notwendige Equipment und die unmittelbar notwendigen Leistungen (zB. PC, Telefon, Faxgerät, Strom, Breitbandinternetanschluss, Inkasso, Kundenberatung) sondern auch die zur Verfügung Stellung der gesamten Geschäftsräumlichkeiten und Annehmlichkeiten (sanitäre Anlagen, Tische und Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken). Würde fortan jede Tätigkeit, die ein Versicherungsvertreter in seinen Räumlichkeiten durchführt, von der österreichischen Finanzverwaltung als Grundstücksleistung qualifiziert werden? Dem würde wohl Art 135 Abs. 1 lit a. MwStSyst-RL entgegenstehen.

Die ins Treffen geführten Argumente zeigen klar, dass der Denkansatz des Finanzamtes unter Heranziehung der allgemeinen Grundsätze des Umsatzsteuergesetzes wie auch in Bezug auf die konkret vorgenommenen Vergleiche nicht nachvollziehbar und mit allgemeinen Denkansätzen unvereinbar ist. Dass der angeführte Durchschnittsverbraucher in solchen Kategorien denkt, ist daher eher unwahrscheinlich und wohl auch MwStSyst-RLwidrig.

Überdies kann das Vorliegen einer Vermittlungsleistung nicht davon abhängen, mit welchem Medium, Equipment bzw. technischer Ausstattung und in welchen Räumlichkeiten die Vermittlung durchgeführt wird. Anders gefragt: Würde etwa ein vom Vermittler angemieteter Computer, Fernseher, I-Pad oder eine Telefonanlage, die zur elektronischen Dienstleistungsvermittlung dient und sich in den Räumlichkeiten des Vermittlers befindet, ein Nutzungsrecht der Geschäftsräumlichkeiten für den Geschäftspartner darstellen, das zu einer Grundstücksleistung führt? Eine solche ausufernde Qualifikation würde das Vorliegen einer Vermittlungsleistung sowie anderer sonstiger Leistungen nahezu unmöglich machen, da jede Dienstleistung in irgendeiner Weise mit einem Grundstück im Zusammenhang steht (weil jede Dienstleistung an irgendeinem Ort erbracht werden muss) und sämtliche dieser Leistungen als Grundstücksleistungen anzusehen wären.

Ebenfalls sachlich unrichtig ist, dass die Vermittlungsleistung ohne die Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin nicht durchgeführt werden hätte können. Würde der Anbieter etwa über ein Kundenkartensystem verfügen, das über den Vermittler angeboten wird und das dem Kunden ermöglicht die Dienstleistung des Anbieters über ein I-Pad, I-Phone, Smart-Phone, einen PC, ein Tablet-PC in Anspruch zu nehmen, so kann dies an jedem beliebigen Ort der Welt erfolgen, unabhängig von der Geschäftslokalität des Vermittlers, wobei die Beschwerdeführerin noch immer eine Vermittlungstätigkeit erbringen würde.

Somit stellen weder die durch den Vermittler erbrachten unmittelbar erforderlichen Nebenleistungen noch die Tatsache, dass die Vermittlungsleistung in den Räumlichkeiten des Vermittlers erbracht werden, eine Grundlage dar, die es rechtfertigen würde, einen hinreichenden Zusammenhang mit einem Grundstück zu unterstellen und demzufolge die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Leistungsobliegenheiten willkürlich in eine Grundstücksleistung umzuqualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten,

dass die offensichtlich durch die Finanzverwaltung angewendete wirtschaftliche Betrachtungsweise nur immer dann gilt, wenn sich ein Sachverhalt bietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden. Davon kann angesichts der dargelegten Ausführungen keine Rede sein. Weiters ist zu beachten, dass § 21 BAO der Finanzverwaltung keine gesetzliche Grundlage bieten kann, den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einseitig fiskalistisch zum Zwecke einer für sie günstigeren Umsatzbesteuerung anzuwenden, wie sie dies bereits in der Rs UFS 18.11.2009 GZ RV/0290-S/09 erfolglos versucht hat und offenkundig gegenständlich erneut versucht.

2. Grundstücksleistungen - Rechtliche Grundlagen und Anwendungssystematik

*Für die Anwendung der Regelungen des § 3a UStG zur Ortsbestimmung gibt es ab 1.1.2010 keine gesetzlich vorgegebene Reihenfolge mehr. Es ist jeweils für sich zu prüfen, welche Bestimmung im konkreten Fall zur Anwendung kommt und wie eine allfällige Konkurrenz zu lösen ist. Somit kommt § 3a Abs. 9 UStG als *lex specialis* kein Vorrang vor der allgemeinen Regelung des § 3a Abs. 6 UStG zu. Hinsichtlich einer möglichen Zuordnung einer Leistung als Grundstücksleistung ist zu prüfen, ob ein ausreichend direkter Zusammenhang zwischen der fraglichen Dienstleistung und dem betreffenden Grundstück gegeben ist und der Grundstückskomponente hinsichtlich des Leistungsinhaltes eine entscheidende Bedeutung zukommt (EuGH 0166/05, Hager, 7.9.2006). Jene Dienstleistungen, die objektiv gesehen weder zu einer rechtlichen noch physischen Veränderung am Grundstück führen, sind aus dem Anwendungsbereich des § 3a Abs. 9 UStG auszuschließen. Allgemein ist davon auszugehen, dass das objektive Kriterium des Vorliegens eines ausreichend direkten Zusammenhanges mit einem Grundstück nur erfüllt ist, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen im Wesentlichen auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst richtet.*

§ 3a Abs. 9 UStG normiert, dass eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt wird, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;*
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);*
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;*
- d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).*

Unionsrechtliche Grundlage für diese Bestimmung ist Art 47 der MwStSyst-RL. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, sowie einer

Dienstleistung zur Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. Dienstleistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.

Aus der Systematik der Bestimmung des § 3a Abs 9 UStG folgt nach herrschender Auffassung und der Praxis der Finanzverwaltung, dass eine unter § 3a Abs 9 UStG zu subsumierende sonstige Leistung in einem hinreichend engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen muss, da viele Leistungen auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück verbunden sind und eine zu extensive Auslegung anderen speziellen Leistungsortregelungen den Anwendungsbereich entziehen würde. Das Kriterium des ausreichend direkten Zusammenhangs setzt daher voraus, dass das Grundstück einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil der Leistung darstellt. Mangels hinreichend engen Zusammenhangs mit einem Grundstück gelten nach hA beispielsweise Pensionsverträge (zB Aufnahme in Pflege- oder Altersheime), Tankstellenverträge, Safeverträge oder Verträge über die Nutzung von Sportanlagen nicht als Grundstücksleistungen iSd § 3a Abs 9 UStG.

Die Notwendigkeit eines hinreichend engen Zusammenhanges zwischen der erbrachten Leistung und einem konkreten Grundstück findet sich auch in der Rechtsprechung des EuGH (27.6.2013, Rs. C-155/12 "Donnelley"), der zum Anwendungsbereich der Leistungsortregelungen jüngst wie folgt festgehalten hat:

35. *"Da jedoch eine Vielzahl von Dienstleistungen auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück im Zusammenhang steht, ist außerdem erforderlich, dass **Gegenstand der Dienstleistung das Grundstück selbst ist**. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück insoweit als wesentlicher Bestandteil einer Dienstleistung anzusehen ist, als es einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Dienstleistung darstellt."*

36. *"Die in Art. 47 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgezählten Dienstleistungen, die entweder die Nutzung oder die Herrichtung eines Grundstücks oder aber die Verwaltung - einschließlich der Verwertung - und die Bewertung eines Grundstücks betreffen, zeichnen sich nämlich dadurch aus, dass **das Grundstück selbst der Gegenstand der Dienstleistung ist**."*

Die Notwendigkeit eines einschränkenden Begriffsverständnisses für Grundstücksleistungen zeigt sich auch an den Grundsätzen, die von Rechtsprechung, Fachschrifttum und der Finanzverwaltung zu den sogenannten gemischten Verträgen entwickelt wurden. Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn dieser sowohl die Merkmale einer Grundstücksvermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne dass ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, dass sie umsatzsteuerlich nicht mehr zu beachten wären. Bei solchen gemischten Verträgen ist das Entgelt grundsätzlich in einen auf die Grundstücksvermietung und einen auf die Leistungen anderer Art entfallenden Teil aufzugliedern.

Treten hingegen die Merkmale einer Grundstücksvermietung stark oder völlig in den Hintergrund, so hat keine Aufteilung der Umsätze in eine Grundstücksvermietung und eine andere Leistung zu erfolgen, sondern es liegt insgesamt eine andere Leistung als eine Grundstücksvermietung vor. Ein solches starkes oder völliges In-den-Hintergrund-Treten der Merkmale einer Grundstücksvermietung liegt beispielsweise bei folgenden Umsätzen vor:

- Umsätze aus dem Betrieb von Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen, wenn vom leistenden Unternehmer außer dem bloß passiven Zurverfügungstellen des Grundstücks samt Anlagen noch geschäftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sport- oder Spielanlage wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung, erbracht werden.
- Umsätze aus Abbauverträgen, bei denen die Entgeltbemessung nach Umfang des abgebauten Materials erfolgt.
- Umsätze aus der Vermietung von Schließfächern.
- Umsätze aus dem Betrieb eines Fitnesscenters (VwGH 12.11.1990, 90/15/0043) oder eines Solariums (21.7.1998, 98/14/0100).
- Umsätze aus der Überlassung von Standplätzen bei Messen und Veranstaltungen, wenn zur Überlassung der Fläche eine Reihe weiterer Leistungen hinzutritt.

Um dies festzustellen, soll im Folgenden auf die vom Finanzamt vorgebrachten Argumente im konkreten eingegangen werden:

a. Kein Vorliegen eines Grundstücksumsatzes in Folge einer Duldungsleistung hinsichtlich der Aufstellung bzw. Nutzung von Automaten des Dienstleisters in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin

Die Firma A bzw. B hat in den Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin weder Glücksspielautomaten noch VLTs aufgestellt noch einen Platz genutzt, auf dem das Equipment oder der VLT aufgestellt war. Insofern kann auch keine - wie vom Finanzamt unterstellte - Nutzungsmöglichkeit von Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin durch die Firma A bzw. B vorliegen (Passivleistung). Somit hat die Beschwerdeführerin der Firma A bzw. B im vorliegenden Sachverhalt **weder** Räumlichkeiten für die Erbringung ihrer Dienstleistungen in Form einer Vermietung zur Verfügung gestellt **noch** - mangels Besitz von VLTs – sich verpflichtet mittels Einräumung eines Rechts die Aufstellung der Geräte in ihren Geschäftsräumlichkeiten zu dulden. Dulden bedeutet die Verpflichtung zur Hinnahme eines fremden Tuns. Dies setzt voraus, dass dem Duldenden eine Berechtigung zusteht, deren Ausübung er einer anderen Person überlässt. Im vorliegenden Sachverhalt überlässt die Beschwerdeführerin jedoch der A bzw. B nicht die Berechtigung VLTs in ihren Räumlichkeiten aufzustellen und zu betreiben (Passivleistung), sondern sie schafft selbst technisches Equipment an (von wem und in welcher Form auch immer) und erbringt selbst eine Leistung, um ihrer vertraglichen Verpflichtung, die sie als Vermittler eingegangen ist, nachzukommen (Aktivleistung). Somit ist die Vermittlungstätigkeit der eigentliche Gegenstand der Leistung.

Daraus folgt, dass die Betriebsprüfung im vorliegenden Sachverhalt verkennt, dass kein "Aufstellvertrag" - mit welchen rechtlichen Vertragsparametern ein solcher auch immer ausgestaltet sein möge - zwischen der Beschwerdeführerin und den Dienstleistungsanbietern A bzw. B abgeschlossen wurde, der dazu führen würde, dass die Hauptleistung des Vermittlers darin bestünde, die Aufstellung von Geräten in seinem Lokal zu dulden, sondern die wesentlichen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Dienstleistungsanbieter vereinbarten Vertragsinhalte vielmehr jene eines Vermittlungsvertrages abbilden (insbesondere hinsichtlich Risikotragung, Handeln im fremden Namen und auf fremde Rechnung, Rechte und Pflichten, etc.), welche von der Betriebsprüfung auch nicht bestritten wurden.

b. Kein Vorliegen einer Grundstücksleistung in Folge der zur Verfügung Stellung von Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin

*Die Beschwerdeführerin hat nicht die Nutzung ihrer Räumlichkeiten mittels Einräumung eines Rechts in Bezug auf ein Grundstück oder ein Recht, ein Grundstück in Besitz zu nehmen (dh. Vermietung von Grundstücken iSd Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwStRL) für die Erbringung ihrer Dienstleistungen durch die A bzw. B gestattet bzw. dieser Räumlichkeiten oder einen Platz, wo die VLTs aufgestellt waren, zur Verfügung gestellt. Ganz im Gegenteil ist es aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen, die eben nur die Vermittlungsleistung durch die Beschwerdeführerin vorsehen, gar nicht erforderlich, dass die A bzw. B zu irgendeinem Zeitpunkt das Lokal der Beschwerdeführerin in Besitz nimmt oder nach Art eines Eigentümers nutzt. Die Dienstleistung durch die Beschwerdeführerin kann erbracht werden, ohne dass der ausländische Dienstleister jemals nach Österreich kommt und das Lokal der Beschwerdeführerin betritt. Daraus und auf Grundlage der Tatsache, dass die Vermittlung theoretisch nicht zwingend im Lokal der Beschwerdeführerin erfolgen müsste, wird augenscheinlich, dass das Grundstück (Geschäftslokal) selbst **nicht** der Gegenstand der Dienstleistung der Beschwerdeführerin sein kann.*

3. Resümee

Auf Basis der dargelegten Argumente steht fest, dass die Firma A bzw. B von der Beschwerdeführerin lediglich Vermittlungsleistungen betreffend Kunden, welche Dienstleistungen in Form einer elektronischen Lotterie in Anspruch nahmen, bezogen hat und keinerlei Einfluss darauf hatte, in welcher technischen Form die Beschwerdeführerin die Vermittlung vornahm. Vielmehr war die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Vermittlungstätigkeit selbst für die zur Verfügungstellung des für die Vermittlung notwendigen Equipments in freier Disposition angehalten (dh. Miete oder Kauf von VLTs unabhängig vom Dienstleistungsanbieter).

Demnach hat die Beschwerdeführerin mittels den selbst beigebrachten und auf eigene Kosten gemieteten VLTs, die sie in ihren eigenen Räumlichkeiten aufgestellt hat und mittels der sie die Vermittlungsleistung erbracht hat, auch keine Duldungsleistungen im

Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht, indem sie die Aufstellung der Geräte in ihrem Lokal duldete.

Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin die Nutzung ihrer Räumlichkeiten mittels Einräumung eines Rechts in Bezug auf ein Grundstück oder ein Recht, ein Grundstück in Besitz zu nehmen (dh. Vermietung von Grundstücken iSd Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwStRL) für die Erbringung von Dienstleistungen gestattet bzw. diese Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt.

4. Rechtsfolgen

Nach der geltenden Rechtslage richtet sich der Leistungsort bei auf elektronischem Weg erbrachter sonstiger Dienstleistung - worunter auch das Anbieten von elektronischen Lotterien an Endverbraucher fällt (B 2 C) - nach jenem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Befindet sich der Sitz des betreibenden Unternehmers (A bzw. B) im Ausland (dh. Slowakei), liegt auch der Leistungsort der sonstigen auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung im Ausland und ist daher in Österreich nicht steuerbar (§ 3a Abs. 7 UStG). Da die Beschwerdeführerin diesen Umsatz nicht erbringt und nachweislich auch nicht Anbieter dieser Dienstleistung war, kann diese Leistung ihr auch nicht zugerechnet werden. Somit ist der Kasseneinhalt aufgrund der Leistungsortregeln in Österreich nicht steuerbar, wodurch auch § 6 Abs. 1 Z 9 UStG nicht zur Anwendung kommt.

Der Leistungsort bei Vermittlungsleistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer (B 2 B) richtet sich nach dem Ort/Sitz des empfangenden Unternehmers (§ 3a Abs. 6 UStG). Befindet sich der Sitz des die Vermittlungsleistung empfangenden Unternehmers (A bzw. B) im Ausland (dh. Slowakei), liegt auch der Leistungsort der Vermittlungsleistung im Ausland. Folglich ist die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung ebenfalls in Österreich nicht steuerbar.“

Der Rechtsmittelschrift schloss die Beschwerdeführerin den Artikel “Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei der Vermittlung von Wetten“ von Michael Tumpel, SWK 9/2014, 477, als Beilage an.

Mit Schreiben vom 14.05.2014 ersuchte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin sämtliche von ihr mit den Firmen C, A sowie B abgeschlossenen Verträge und Nebenverträge bzw. –abreden, die mit den beschwerdegegenständlichen Automaten bzw. Spielsoftware u.ä. zusammenhängen, vorzulegen und etwaige mündliche Zusatzvereinbarungen erschöpfend mitzuteilen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens übermittelte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 26.05.2014 das Schreiben der Fa. A vom 21.12.2012, Schreiben der Fa. B vom 29.10.2013 sowie Schreiben der Fa. C vom 05.04.2013, jeweils Adresse, und wies gleichzeitig daraufhin, dass die angeforderten Unterlagen bereits im Rahmen der Betriebsprüfung übergeben worden seien.

Am 28.05.2014 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt bezug habenden Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Ob eine sonstige Leistung in Österreich steuerbar ist, bestimmt sich nach den Leistungsregeln des § 3a UStG 1994.

In den Absätzen 5 bis 9 dieser Bestimmung sieht der Gesetzgeber Folgendes vor (Wiedergabe des § 3a UStG 1994 erfolgt auszugsweise):

(5) Für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a gilt

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;
2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;
3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

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

(9) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;
- b) die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen);
- c) die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken;

d) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen(zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).

Aus Anlass der gegenständlichen Beschwerde ersuchte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14.05.2014 sämtliche Verträge und Nebenverträge bzw. -abreden, die sie mit den Firmen C , A sowie B im Zusammenhang mit den beschwerdegegenständlichen Automaten bzw. Spielsoftware abgeschlossen bzw. getroffen hat, vorzulegen und etwaige mündliche Zusatzvereinbarungen erschöpfend mitzuteilen.

In Beantwortung dieses Ersuchens übermittelte die Beschwerdeführerin folgende Schriftstücke, die sie bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt hatte:

- Schreiben der Fa. A vom 21.12.2012
- Schreiben der Fa. B vom 29.12.2013
- Schreiben der Fa. C vom 05.04.2013

Laut diesen Schreiben (hinsichtlich des konkreten Wortlautes wird auf die betreffenden Schriftstücke verwiesen) stellt sich die Vertragsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der Fa. A sowie der Fa. B wie folgt dar:

1) Fa. A:

Die Beschwerdeführerin

- präsentiert in einem in ihrem "Besitz" befindlichen Geschäftslokal das Spielangebot den potentiellen Kunden der Fa. A
- vermittelt die Dienstleistung der Videolotterie im Namen und auf Rechnung der Fa. A in dem Geschäftslokal innerhalb der Öffnungszeiten
- hat das notwendige Personal auf eigene Kosten bereit zu stellen
- hat die Spielkunden darauf hinzuweisen, dass sie als Vermittler tätig ist
- hat das für die Vermittlung notwendige Equipment und die Geschäftslokalität auf eigene Kosten bereit zu stellen und ihre Gewerbetätigkeit anzumelden
- hat eine Betriebsversicherung für das Geschäftslokal selbst abzuschließen und das Equipment selbst bereitzustellen (Fa. A übernimmt keine Haftung)
- führt den Betrieb für die Vermittlung auf eigene Gefahr und eigene Rechnung
- bewirbt die Videolotterie, wobei die Entscheidung über Art und Umfang der Bewerbung bei ihr liegt, und trägt die Kosten dafür (Fa. A kann sich an den Kosten beteiligen)
- hat im Fall einer Funktionsstörung der Videolotterie die Fa. A umgehend zu informieren
- trägt kein Risiko aus dem Geschäft der Videolotterie (Verlustrisiko trägt ausschließlich die Fa. A)
- verwaltet die Einnahmen von den Spielkunden aus der Videolotterie treuhändig für die Fa. A und nimmt Auszahlungen an die Spielkunden treuhändig für die Fa. A vor
- erhält eine Vermittlungsprovision, die sich wie folgt berechnet:
Kasseninhalt der Videolotterie Terminals im Abrechnungszeitraum
abzüglich Steuern und Gebühren + Zuschuss
davon 60 % + Zuschuss/Sonderbonus

(der Anteil der Beschwerdeführerin kann "nicht weniger als Null" betragen; der Anteil der Fa. A beträgt 40% abzüglich Zuschuss + Steuern und Gebühren)

2) Fa. B:

Die Beschwerdeführerin

- handelt im fremden Namen und auf fremde Rechnung und hat die Vermittlungstätigkeit gegenüber den Kunden bekannt zu geben (ein entsprechender Hinweis befindet sich auch am Bildschirm der Terminals)
- hat die Kosten für die Vermittlungstätigkeit selbst zu tragen (Lokalmiete, Personal, Ausstattung etc.), trägt jedoch keine Kosten und kein Risiko, die die angebotenen Dienstleistungen betreffen
- hat Auszahlungen an die Kunden im Namen der Fa. B vorzunehmen (Abrechnung über Einspielergebnis erfolgt monatlich und wird mittels Inkasso oder Überweisung eingehoben)
- erhält monatlich eine Vermittlungsprovision ausbezahlt; dies erfolgt im Wege der Ausstellung einer Gutschrift durch die Fa. B
- bezieht eine monatliche Vermittlungsprovision in Höhe von 60 % plus Zuschuss/Provision, die sich nach folgender Formel errechnet: Einspielergebnis je Terminal abzüglich Steuern zuzüglich Zuschuss/Bonus
(die Provision der Beschwerdeführerin kann niemals negativ sein).

Laut Schreiben der Fa. C vom 05.04.2013 vermietet die genannte Firma der Beschwerdeführerin Kunden Terminals ohne Implementierung einer Betriebssoftware und ohne Internetanbindung. Es ist Sache der Beschwerdeführerin für den Betrieb der Terminals in welcher Art auch immer zu sorgen. Die Tätigkeit der genannten Firma beschränkt sich auf die reine Vermietung der Terminals (hinsichtlich der näheren Einzelheiten siehe das betreffende Schreiben).

Wenn die Abgabenbehörde im Betriebsprüfungsbericht festhält, die Beschwerdeführerin habe sich gegenüber der Fa. A und der Fa. B , verpflichtet, sanitäre Anlagen zur Verfügung zu stellen, ein angenehmes Ambiente für die Spieler zu schaffen, Tische und Sitzmöglichkeiten bereitzustellen und für die Möglichkeit des Konsums von Essen und Trinken etc. zu sorgen, so ist dies nicht nachvollziehbar.

Im vorliegenden Fall vertritt die Abgabenbehörde die Auffassung, bei den von der Beschwerdeführerin an die Fa. A und Fa. B erbrachten Leistungen handle es sich um eine einheitliche Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 9 UStG 1994. Die Leistung werde am Grundstücksort erbracht und sei demnach in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (Normalsteuersatz).

Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Ansicht, das von ihr erbrachte Leistungsbündel sei als Vermittlungsleistung einzustufen. Es liege ein Anwendungsfall des § 3a Abs. 6 UStG 1994 vor. Die erhaltenen Provisionen unterlägen demnach nicht in Österreich der Steuer.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, mit der Frage von Leistungsart und Leistungsort im Zusammenhang mit dem Leistungsbündel, das von einem lokalen Gastronomiebetreiber an einen ausländischen Wettanbieter erbracht wird, befasst. Wenngleich dieses Erkenntnis zu § 3a UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, ergangen ist (Leistungsort bis 31.12.2009), so enthält es dennoch grundlegende Aussagen.

In dem angeführten Erkenntnis hat das Höchstgericht - was eine Grundstücksleistung gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 (ab 01.01.2010 § 3a Abs. 9 UStG 1994) anlangt - dargetan, nach der Rechtsprechung des EuGH bestehe das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werde, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. jeweils mwN Erkenntnis vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0123, sowie vom 30. Oktober 2003, 2000/15/0109).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den beiden Schreiben vom 21.12.2012 und 29.12.2013 kein Hinweis darauf und lassen sich aus dem vorliegenden Akteninhalt auch sonst keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass die Beschwerdeführerin der Fa. A und der Fa. B das Recht eingeräumt hätte, das Geschäftslokal oder Teile desselben so in Besitz zu nehmen, als ob sie deren Eigentümer wären, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Im Lichte der Ausführungen des VwGH kann daher im vorliegenden Fall von einer Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 9 UStG 1994 nicht ausgegangen werden.

Aber auch eine Vermittlungsleistung ist im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Der VwGH hat sich in dem zitierten Erkenntnis vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, zur Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes dahingehend geäußert, eine solche liege vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführe, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig werde (vgl. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 97/13/0066). Der EuGH habe dazu entschieden, dass die Vermittlungstätigkeit "eine Mittlertätigkeit ist, die u.a. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat" (vgl. EuGH vom 21. Juni 2006, C-453/05, Ludwig, Rz 28 mwN). Die Vermittlungstätigkeit beschränke sich dabei im Allgemeinen nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhalte einen darüber hinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴ § 3a Rz 70 mwN).

Das Bundesfinanzgericht vermag im Beschwerdefall nicht zu erkennen, in welcher Form die Beschwerdeführerin einen konkreten Beitrag zum Vertragsabschluss geleistet hätte oder inwieweit sie durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen der Fa. A bzw. Fa. B und den Besuchern ihres Lokals einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeigeführt hätte. Die Beschwerdeführerin hat zwar eine Vielzahl von Leistungen im Rahmen der von den beiden Firmen den Spielkunden angebotenen Videolotteriewette erbracht, eine Mitwirkung der Beschwerdeführerin am Vertragsabschluss ist jedoch nicht erkennbar. Eine derartige Mitwirkung ist aber erforderlich, weil sonst - so der VwGH - jede Leistung im Vorfeld oder Umfeld eines Vertragsabschlusses schon zu einer Vermittlungsleistung werden würde.

Dass die Beschwerdeführerin in den Schreiben vom 21.12.2012 und 28.12.2013 als Vermittler und ihre Tätigkeit als Vermittlungstätigkeit bezeichnet wird und in diesen Schreiben festgelegt wird, dass sie verpflichtet ist ihre Vermittlungstätigkeit den Spielkunden bekannt zu geben bzw. sich ein entsprechender Hinweis am Bildschirm des Terminals befindet (gilt nur für die Fa. B) bedeutet noch nicht, dass tatsächlich eine Vermittlungstätigkeit vorliegt. Entscheidend ist, dass ein konkreter Beitrag zum Vertragsabschluss zwischen den Parteien (im konkreten Fall den Besuchern des Geschäftslokals und der Fa. A bzw. Fa. B) erbracht wird. Ein solcher liegt aber nicht vor, sodass eine Vermittlungstätigkeit nicht gegeben ist.

Bei der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung handelt es sich um eine Leistung, die unter die Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 fällt. Danach gilt die Leistung der Beschwerdeführerin an dem Ort ausgeführt, von dem aus die Empfänger (d.s. im Beschwerdefall die Fa. A und die Fa. B) ihr Unternehmen betreiben. Das ist die Slowakei. Die Leistung ist demnach in Österreich nicht umsatzsteuerbar (vgl. auch BFG 18.04.2017, RV/1100208/2014, u.a.).

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind aus den beiliegenden Berechnungsblättern ersichtlich.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig. Das Gericht folgt in seiner Entscheidung dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056.

Salzburg-Aigen, am 21. März 2018