

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux über die Beschwerde des a, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und SteuerberatungsGmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 19. August 2013, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtigen Anzahlungen)	1.615,07
20% Normalsteuersatz von 1.615,07	323,01
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	680,00
Summe Umsatzsteuer	1.003,01
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	2.573,90
20% von 2.573,90	514,78
Summe Erwerbsteuer	514,78
Summe Umsatzsteuer	1.003,01
Summe Erwerbsteuer	514,78
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-1.482,64
Vorsteuern aus innergemeinschaftlichen Erwerb	-514,78

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	-680,00
<b>ZAHLLAST</b>	<b>-1.159,63</b>

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

## **Entscheidungsgründe**

Im angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2012 vom 19. August 2013 wurde die Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 mit € 1.899,02 festgesetzt. Begründend wurde hierzu ausgeführt, dass die Festsetzung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16. August 2013 betreffend den Zeitraum 1/2012 - 3/2012 wird unter Tz. 1 "Provisionserlöse - b" im Wesentlichen festgehalten, dass der Beschwerdeführer (Bf.) ein Wettlokal in c betreibe, in welchem 4 Glücksspielautomaten vorhanden seien. Der Aufsteller der Automaten sei die Firma b aus der d. Der Bf. erhalte monatlich eine Gutschriftsrechnung (Provision), welche keine Umsatzsteuer enthalte, auch in der Buchhaltung werde die Provision ohne Umsatzsteuer verbucht. Mit der Firma b sei ein mündlicher Vertrag geschlossen worden, Leistungsinhalt sei die Vermittlung von Kunden. Der Bf. erbringe grundsätzlich seine Leistungen nicht an die Spieler selbst, sondern an eine vom Spieler verschiedene Person. In der Regel komme es daher im Zusammenhang mit dem angebotenen Automatenglückspiel zu keinem unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen dem Lokalinhaber und Spieler. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erbringe der Lokalinhaber dabei eine einheitliche sonstige Leistung, welche weder eine Vermittlungsleistung (Vermittlung von Spielaufträgen) noch eine reine Vermietung und Verpachtungsleistung darstellen würde. Die Hauptleistung des Lokalinhabers bestehe darin, die Aufstellung der Geräte in seinem Lokal zu dulden. In diesem Zusammenhang erbringe er auch weitere unselbständige Nebenleistungen. Nachdem diese sonstige Leistung in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Grundstück stehe, ermittle sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 9 UStG 1994. Die seitens des Lokalinhabers erbrachte sonstige Leistung sei daher am Grundstücksort steuerbar.

Im Prüfungszeitraum wurden brutto € 18.351,88 (netto 20% € 15.293,23) an Provisionen der b mittels Gutschrift abgerechnet.

In der dagegen erhobenen Beschwerde werden vom Bf. wesentliche Verfahrensmängel und unrichtige rechtliche Beurteilung vorgebracht. dazu wird u.a. vorgebracht, dass die Firma b habe keine Glücksspielautomatenumsätze iSd § 2 Abs. 3 GSpG durchgeführt, sondern einen zentralseitige elektronische Videolotterie iSd § 12a GSpG über einen in der d befindlichen Server angeboten habe, wobei die Spielkunden über vom Bf. in seinen Geschäftsräumen zur Verfügung gestellten Video Lotterie Terminals an die Firma b vermittelt worden seien, wobei die Firma selbst kein eigenes Equipment zur Verfügung gestellt habe, sondern der Vermittler selbst für die Beschaffung Sorge zu tragen habe. Die in den Geschäftsräumen des Bf. aufgestellten VLT's seien weder von der Firma b von dieser im Rahmen der Vertragsbeziehung zur Verfügung gestellt noch seien diese von der Firma b durch den Bf. angemietet worden. Somit seien die Firmen e bzw. der Firma f keine Aufsteller von Glücksspielautomaten. Dies seien vom Bf. vielmehr auf eigene Kosten anderwärtig angemietet worden, wobei der Bf. in seiner Entscheidung völlig frei gewesen sei, welchem Hersteller/Vermieter er sich bediene und ob er die VLT's käuflich erwerbe oder anmiete. Die bewusst versuchte Umqualifizierung der Vermittlungsleistung "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" in eine "sonstige Leistung", die in Zusammenhang mit einem Grundstück stehe, sei in Folge des Nichtvorliegens eines Anstellungsvertrages beim vorliegenden Sachverhalt nicht gegeben. Es liege auch kein Grundstücksumsatz vor, da der Bf. der Firma weder Räumlichkeiten für die Erbringung ihrer Dienstleistungen in Form einer Vermietung zur Verfügung gestellt habe, noch ihr mangels Besitz bzw. zur Verfügungstellung von VLT's durch diese Firmen die Nutzung seiner Räumlichkeiten mittels Einräumung eines Rechtes gestattet habe. Nach der geltenden Rechtslage richte sich der Leistungsort bei Vermittlungsleistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer (B2B) nach dem Ort/Sitz des empfangenen Unternehmers (§ 3a Abs. 6 UStG 1994). Befinde sich der Sitz des die Vermittlungsleistung empfangenen Unternehmers, (b) im Ausland, hier: d, liege auch der Leistungsort der Vermittlungsleistung im Ausland. Folglich sei die vom Bf. erbrachte Leistung im Ausland nicht steuerbar.

Das Finanzamt hat mit mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. März 2014 diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies im Wesentlichen damit begründet, dass der Bf. an die b nicht nur die Hardware und den Platz, wo die Automaten aufgestellt würden zur Verfügung stelle, sondern den Kunden des Unternehmens b auch entsprechende Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken sowie auch Toiletten etc. bereitstelle. Aus der Sicht der b liege hier eine einheitliche Leistung vor, ansonsten die Firma gar nicht in der Lage wäre, ihre Leistungen den Kunden überhaupt anzubieten. Der Bf. erbringe daher an die b jeweils eine einheitliche Leistung, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 (Grundstücksort) bestimme, zumal die Geschäftsräumlichkeit einen zentralen

und unverzichtbaren Teil dieser Leistung ausmache. Die Entgelte, die der Bf. vom b erhalten habe, seien daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

In dem hierauf erhobenen Vorlageantrag wird neben einer Wiederholung des bereits Vorgebrachten ergänzend im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bf. sich nicht verpflichtet habe, irgendwelche Annehmlichkeiten, welcher Art auch immer, in Form von Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken sowie Toiletten bereit zu stellen. Die von den involvierten Teilen durchgeführten bzw. in Anspruch genommenen Dienstleistungen würden sich wie folgt anführen lassen:

- die vermittelte Leistung (dh Anbieten einer elektronischen Videolotterie durch die Firma b an österreichische Kunden - B2C), bei der sich der Leistungsort gemäß Generalklausel des § 3a Abs. 7 UStG 1994 nach dem Ort bestimmt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, dh d. Somit liege eine in Österreich nicht steuerbare Dienstleistung vor.
- die Vermittlungsleistung ( dh Vermittlungsleistung des Bf. an die Firma b - B2B).
- Miete eines VLT's durch die Bf. von einem unabhängigen Dritten (RH g - Bf. B2B).

Zur Vermittlungsleistung werde ausgeführt, dass für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung der wirtschaftliche Gehalt maßgeblich sei. Die Hauptleistung der Bf. bestünde dem Dienstleistungsanbieter Spielkunden zu vermitteln. Auch lasse die Entgeltbemessung, die eine holdabhängige Vermittlungsprovision vorsehe, diesen Rückschluss zu, ansonsten wohl bei der zur Verfügungstellung der Räumlichkeiten an die b. Es liege eine einheitliche Hauptleistung in Form der Vermittlungsleistung vor. 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 würden das Schicksal der Hauptleistung teilen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bf. hat am Standort h, ein Lokal angemietet. In diesen Räumlichkeiten hat der Bf. Video Lotterie Terminals (VLT's) aufgestellt. Diese VLT's wurden von der Firma g angemietet. Über diese VLT's betreibt die Firma b eine zentralseitige Videolotterie über einen in der d befindlichen Server. b tritt dabei selbst mit den Spielkunden in einen Leistungsaustausch. Der Bf. erhält für seine Leistung an die b ein Entgelt, welches vom Umsatz der Firma mit den Spielkunden abhängig ist.

Strittig ist, ob sich der Leistungsort nach dem Sitz des Leistungsempfängers oder nach dem Grundstücksort richtet.

Laut einem Schreiben vom 21. Dezember 2012 der Firma b hat diese für die Geschäftsbeziehung mit dem Bf. folgende Vertragsinhalte bekanntgegeben:

*"Der Vermittler ist im Besitz eines Geschäftslokals und präsentiert das Spielangebot den potentiellen Kunden der b. Der Vermittler vermittelt die Dienstleistung der Videolotterie im Namen und auf Rechnung der b in seinem Geschäftslokal innerhalb der Öffnungszeiten. Zur Erfüllung seiner Vermittlungstätigkeit hat der Vermittler das notwendige Personal auf eigene Kosten bereit zu stellen. Der Vermittler hat die Spielkunden darauf hinzuweisen, dass er als Vermittler tätig ist. Er hat kein Recht b nach außen zu vertreten, sondern vermittelt lediglich die Kunden in seinem Geschäftslokal an b. b hat das Recht Spielkunden abzulehnen.*

*Der Vermittler hat das für die Vermittlung notwendige Equipment und die Geschäftslokalität auf eigene Kosten bereitzustellen und seine Gewerbetätigkeit anzumelden. Der Vermittler hat eine Betriebsversicherung für das Geschäftslokal und das Equipment selbst abzuschließen. Dafür wird keine Haftung übernommen. Der Vermittler führt seinen Betrieb auf eigene Gefahr und eigene Rechnung.*

*Der Vermittler bewirbt die Video Lotterie, wobei die Art und der Umfang der Bewerbung beim Vermittler liegen. Die Kosten trägt der Vermittler, b kann sich jedoch an den Kosten beteiligen. Im Fall einer Funktionsstörung der Videolotterie hat der Vermittler die b umgehend zu informieren. Der Vermittler trägt kein Risiko aus dem Geschäft der Videolotterie. Ein Verlustrisiko aus der Dienstleistung der Videolotterie trägt ausschließlich die b die diese Dienstleistung ihren Spielkunden anbietet. Da der Vermittler auf fremde Rechnung und fremden Namen handelt, verwaltet er die Einnahmen der Spielkunden aus der Videolotterie nur treuhändig für die b. Auszahlungen an Spielkunden erfolgen durch den Vermittler im Namen der b auch nur treuhändig. Die Höhe der an den Vermittler ausbezahlten Vermittlungsprovision berechnet sich folgendermaßen:*

- Kasseninhalt der Videolotterie Terminals im Abrechnungszeitraum*
- Steuern und Gebühren + Zuschuss*

*Davon 70% + Zuschuss/Sonderbonus für den Vermittler (Anteil Vermittler) minimal Null.*

*Weitere Zahlungen stehen dem Vermittler für die Vermittlungstätigkeit nicht zu.*

*30 % - Zuschuss + Steuern und Gebühren für b (Anteil b).*

*b führt die österreichische Glückspielabgabe in Höhe der europarechtlichen Vorgaben für die vom Vermittler vermittelten Umsätze pro Monat ab. Ein Hinweis findet sich auf den Rechnungen. Eine Abrechnung erfolgt monatlich durch einen Inkassanten gemeinsam mit dem Vermittler. Dabei wird der erforderliche Kasseninhaltsbestand laut Terminalaufzeichnungen durch den Inkassanten aufgezeichnet und mit dem treuhändig vereinnahmten Kasseninhalt verglichen. Die Richtigkeit des Kasseninhaltsbeleges hat durch den Inkassanten und den Vermittler bestätigt zu werden. Den Kasseninhalt abzüglich des Anteils für den Vermittler hat der Vermittler unmittelbar nach der Abrechnung an b zu überwiesen oder dem Inkassanten treuhändig zu übergeben.*

*Der Vertrag kann jederzeit von beiden Seiten mit Ende jeden Monats aufgelöst werden.*

*Gerichtsstand ist die d es gilt i Recht."*

Im streitgegenständlichen Zeitraum 01-03/2012 hat der Beschwerdeführer für seine Tätigkeit von der b insgesamt brutto € 18.351,88 erhalten.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig.

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

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

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird (vgl. VwGH vom 31. Jänner 2001, 97/13/0066).

Der EuGH hat 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 beschränkt sich dabei im Allgemeinen nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhaltet einen darüber hinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 3a Rz 70 mwN).

Es ist nicht erkennbar, in welcher Form der Bf. einen konkreten Beitrag zum Vertragsabschluss geleistet hätte oder inwieweit er durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen der b und den Besuchern des Lokals einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeigeführt hätte. Es konnte zwar das Erbringen einer Vielzahl von Supportleistungen durch den Bf. an die b festgestellt werden, eine Mitwirkung derselben am Vertragsabschluss wurde jedoch nicht festgestellt. Ohne eine solche Mitwirkung kann jedoch nicht von einer Vermittlungsleistung ausgegangen werden, weil sonst jede Leistung im Vorfeld oder Umfeld eines Vertragsabschlusses schon zu einer Vermittlungsleistung würde.

Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken besteht nach der Rechtsprechung des EuGH darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl.

jeweils mwN VwGH vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0123, sowie vom 30. Oktober 2003, 2000/15/0109).

Davon kann im Beschwerdefall nicht ausgegangen werden, weil keinerlei Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Bf. der b das Recht eingeräumt hätte, das Geschäftslokal oder Teile desselben so in Besitz zu nehmen, als ob sie dessen Eigentümerin wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Der EuGH hat sich bereits in seinem Urteil vom 12. Juni 2003, C-275/01, Sinclair Collis, mit der Aufstellung von Automaten in Gasthäusern beschäftigt und dabei ausgesprochen, dass es keine Vermietung eines Grundstücks darstellt, wenn der Eigentümer von Räumlichkeiten (der Lokalinhaber) dem Eigentümer eines Zigarettenautomaten das Recht einräumt, den Automaten für einen Zeitraum von zwei Jahren an einer von dem Lokalinhaber bezeichneten Stelle in den Räumlichkeiten gegen einen prozentualen Anteil an den Bruttoerträgen aus dem Verkauf von Zigaretten und anderen Tabakwaren aufzustellen, zu betreiben und zu warten, jedoch mit keinen anderen Besitz- und Kontrollrechten als in der schriftlichen Vereinbarung zwischen den Parteien angegeben.

Der EuGH ist in diesem Urteil aber auch nicht von einer Vermittlungsleistung des Lokalinhabers ausgegangen, sondern hat die Leistung, die Gegenstand dieses Vertrages ist, als "Einräumung des Rechts zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge" beschrieben (vgl. EuGH vom 12. Juni 2003, C-275/01, Sinclair Collis, Rz 30).

Liegen somit nach dem UStG 1994 weder eine Vermittlungsleistung iSd § 3 a Abs. 8 UStG 1994 noch eine Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 9 UStG 1994 vor und sind auch keine anderen speziellen Leistungsregeln anwendbar, so kommt letztlich die Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 zur Anwendung. Demnach wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer erbracht wird, an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Das ist im gegenständlichen Fall im Ausland, hier der d.

Der Beschwerde war daher aus den hinreichend dargelegten Gründen stattzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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.

Im gegenständlichen Fall verweist das Bundesfinanzgericht auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.12.2016, Ra 2014/15/0056, welches als Entscheidungsgrundlage herangezogen wurde.

Eine ordentliche Revision ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 19. Mai 2017