

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift , über die Beschwerde vom 03.03.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 07.02.2014, betreffend Umsatzsteuer 2011, 2012 und 1-4/2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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

Bisheriges verwaltungsbehördliches Verfahren

Anlässlich einer durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde laut **BP-Bericht vom 6.2.2014** festgestellt, dass in zwei Lokalen der Bf Video-Lotterie-Terminals (VLTs) im Eigentum der slowakischen sIVermieter (in der Folge: sIVermieter, Mietabrechnungen von 10/2011 bis 4/2013 aufliegend; Eigentümer davor die H mit Sitz in G) aufgestellt gewesen seien. Diese VLTs seien über das Internet mit einem Server verbunden, der zentralseitig über Gewinne bzw. Verluste entscheide. Die Bf erbringe dabei ein Bündel an Leistungen und erhalte dafür als Entgelt die Gesamteinnahmen (den Kasseninhalt). Dieses Entgelt sei umsatzsteuerpflichtig. Das Leistungsbündel bestehe aus der Zurverfügungstellung der Räume und des Umfeldes zur Ausübung des Glücksspieles, Versorgung mit Strom, Internetanbindung, Beheizung, Reinigung, sowie das Ein- und Ausschalten der Geräte . Bedient würden diese Geräte aber von den Spielkunden, die vor Beginn des Spieles am Bildschirm darauf hingewiesen worden seien, dass der Spielveranstalter eine slowakische Firma sei und das Spiel am Sitz dieses slowakischen Unternehmens stattfinde. Geldeinwurf und Gewinnauszahlungen hätten in den Lokalen stattgefunden. Eigentümer der Server und der Software seien gewesen:

Bis 9/2011: öN mit Sitz in X (in der Folge: öN)

10/2011 bis 3/2012: sIN Slowakei (in der Folge: sIN)

4/2012 bis 4/2013: sIR Slowakei (in der Folge: sIR)

Die umsatzsteuerliche Behandlung vor BP hätte sich laut BP-Bericht wie folgt dargestellt:

Bis 10/2011 (Anm. des Richters: Nach den Unterlagen im Arbeitsbogen erfolgte die Umstellung der Abrechnung ab dem Abrechnungszeitraum 10/2011, die Abrechnung für den Zeitraum 10/2011 erfolgte aber erst im Zeitraum 11/2011, daher offenbar die differierenden Angaben. Tatsächlich müsste es heißen: die Umsätze bis 9/2011) seien die mit der öN abgerechneten Automatenerlöse am Kto. 4070 Automatenerlöse verbucht und versteuert worden.

Ab 11/2011 (Anm. d. Ri.: siehe oben: ab 10/2011) seien die Automatenerlöse mit der sIN abgerechnet und als in Österreich nicht steuerbar behandelt worden. Dabei sei zunächst der gesamte Kasseninhalt als unecht steuerfrei auf dem Konto Automatenerlöse gebucht worden und die an die sIN überwiesenen Anteile als Provisionsaufwand verbucht. Die Umsätze wurden aber in der Steuererklärung gar nicht erfasst und somit als nicht steuerbar behandelt.

Ab dem Jahr 2012 seien nur mehr die Erlösanteile der Bf auf dem Erlöskonto verbucht worden und ebenfalls als nicht in Österreich steuerbar behandelt worden. Die Anteile der sIN (bis 3/2012) und der sIR (ab 4/2012) seien von einem Inkassanten bar vereinnahmt und bei der Bf gar nicht mehr verbucht worden.

Durch diese Vorgangsweise seien folgende Erlöse in Österreich bisher nicht versteuert:

10/2011 bis 12/2011: die als Einspielergebnisse zunächst als unecht befreit verbuchten Erlöse: 265.149,90 (netto 220.958,25) (Anm. d. Ri.: darin sind offensichtlich auch die an sIN weiterbezahlten Erlösanteile enthalten): USt-Erhöhung 44.191,65

1-12/2012: 954.724,65 (netto 795.603,88): setzt sich zusammen aus dem Erlösanteil der Bf iHv 627.724,65 und den an sIN und sIR bezahlten Anteilen laut Kasseninhaltsaufzeichnungen iHv 326.873,83; USt-Erhöhung 159.120,78

Nachschaizeitraum 1-4/2013: 296.081,29 (netto 246.734,41) zusammengesetzt aus Erlösanteil der Bf iHv 180.533,60 und Anteil sIR laut Kasseninhaltsaufzeichnungen iHv 115.547,69; USt-Erhöhung 49.346,88

Die gegenständlichen Erlöse der Bf seien als nicht steuerbar behandelt worden, da nach Ansicht der Bf Vermittlungsleistungen vorliegen würden, bei denen sich der Leistungsort nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG am Sitz des Leistungsempfängers im Ausland liegen würde.

Schriftliche Verträge gäbe es weder mit den Aufstellern (Anm. d. Ri.: Aufsteller ist die Bf selbst, schriftliche Verträge könnte es allenfalls mit dem Vermieter der Geräte und den Spieletreibern geben) noch mit dem Gerätevermieter. Die getroffenen mündlichen Vereinbarungen seien schriftlich wie folgt zusammengefasst worden:

Lt Schreiben der sIN vom 2.10.2012:

Gegenstand der Vereinbarung sei das Anbieten einer zentralseitigen Videolotterie über einen in der Slowakei befindlichen Server unter Einschaltung ausländischer Vermittler, die in Besitz eines Geschäftslokales seien, die Spielkunden bzw die Dienstleistung der Videolotterie im Namen und auf Rechnung der sIN vermitteln würden. Der Vermittler würde das für die Vermittlung erforderliche Equipment , das Lokal und das Personal auf eigene Kosten bereitstellen, er müsse sein Gewerbe anmelden, eine Betriebsversicherung abschließen und die Videolotterie bewerben. Das Verlustrisiko aus der Dienstleistung (Anm. d. Ri.: offensichtlich der Videolotterie) trage sIN. Der Vermittler würde die Einnahmen nur treuhändig verwalten und ebenso die Gewinne treuhändig auszahlen . Von der Aufteilungsbasis (Kasseninhalt plus Steuern plus Zuschuss) erhalte der Vermittler 60% plus Zuschuss und die sIN 40% minus Zuschuss plus Steuern. Die Glücksspielabgabe für die vermittelten Umsätze bezahle die sIN. Die Abrechnung erfolge monatlich durch einen Inkassanten und dem Vermittler gemeinsam, der Kasseninhalt sei abzüglich des Anteiles des Vermittlers von diesem zu überweisen oder dem Inkassanten zu übergeben.

Leicht davon abweichend bzw ergänzend hätte die sIR in einem Schreiben vom 11.11.2013 die Vereinbarung derart dargestellt, dass der Vermittler den Kunden seine Vermitteltätigkeit offenlegen müsse und dies durch einen Bildschirmhinweis erfolge. Die Vermittlungsprovision (60% abzüglich Steuern plus Zuschuss/Bonus) werde aufgrund der Abrechnung monatlich berechnet und an den Vermittler ausbezahlt.

Anm. d. Ri: die Details der Vereinbarung werden letztlich nicht von Bedeutung sein, da laut VwGH jedenfalls bei derartigen Leistungen (wie jener der Bf) eine Leistung sui generis vorliegt, die am Sitz des Empfängers steuerbar ist.

Der sIVermieter hätte mit Schreiben vom 2.10.2003 bekannt gegeben, dass lediglich alleine nicht funktionsfähige Terminals ohne Software und ohne Internetanbindung um € 350,00 je Gerät und je Monat an die Bf vermietet werden würden. Für den Betrieb sei die Bf zuständig.

Es sei festgestellt worden, dass folgende slowakische Geschäftspartner der Bf neben 55 weiteren Firmen die gleiche Anschrift, nämlich „sIAdresse“ hätten:

- sIN
- sIR
- sIVermieter

Der Gesellschafter der sIN, Hr mit Wohnsitz in Wien, sei bei der sIVermieter als Prokurist tätig. Die Namen der Inkassanten, die die Einspielergebnisse ablesen und den Kasseninhalt aufzeichnen würden, hätten von der Bf nicht bekannt gegeben werden können.

Aus diesem festgestellten Sachverhalt werden im BP-Bericht im Wesentlichen folgende rechtliche Schlüsse gezogen:

Leistender Unternehmer und Umsatzsteuerschuldner sei derjenige, der nach Außen als Anbieter auftrete, mit dem die Spieler den Glücksvertrag abschließen würden und auf dessen Risiko die Geräte betrieben würden. Dabei komme es darauf an, wer die Einnahmen und die Ausgaben maßgeblich beeinflussen könne. In wirtschaftlicher Betrachtung wäre das die Bf gewesen. Diese hätte die Räume samt entsprechender Ausstattung zur Verfügung gestellt, das Spiel organisiert und beworben sowie den Kunden die Gelegenheit zum Spiel eingeräumt.

Es liege ein Leistungsbündel vor, welches primär in der Duldung der Nutzung der Räume bestehe, und daher als Grundstücksleistung in Österreich steuerbar sei. Alle weiteren Leistungen der Bf würden in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. In Summe liege daher eine Grundstücksleistung und keine Vermittlungsleistung (wie nach Ansicht der Bf) vor. Da Ausspielungen mit VLTs ab 2.1.2011 gem. § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 von der Befreiung ausgenommen seien, seien die Umsätze der Bf steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage sei bei Umsätzen mittels Glücksspielautomaten und VLTs die Summe der Jahresbruttospieleinnahmen, somit die Einsätze abzüglich bezahlter Gewinne. Im Ergebnis sei somit der Kasseninhalt der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Im **Arbeitsbogen** des Betriebsprüfers liegen dazu neben den erwähnten schriftlichen Auskünften zu den Vereinbarungen unter anderem folgende als im gegebenem Zusammenhang wesentlich erscheinende Unterlagen auf:

Nach einem Mail des Prüfers vom 14.12.2012 sei festgestellt worden, dass auf den Automatendisplays bei Spielbeginn der Hinweis auf den slowakischen Spielveranstalter und den Leistungsort Bratislava erfolge. Im Arbeitsbogen des Prüfers findet sich auch ein diesbezüglicher Ausdruck. Es finden sich im Arbeitsbogen zahlreiche Mails, aus denen sich ergibt, dass es zahlreiche Parallelfälle, zum Teil auch mit denselben beteiligten Geschäftspartnern gab und die Prüfer der inländischen Lokalbetreiber zueinander in Kontakt standen.

Es gibt im Arbeitsbogen keinen Hinweis, dass die Bf nicht an der Wahrheitsfindung mitgewirkt hätte. Vielmehr ergibt sich etwa aus der Niederschrift, aufgenommen am 6.11.2012 mit dem Geschäftsführer der Bf, sowie der schriftlichen Fragenbeantwortung vom 4.10.2012, dass alle an diesen gestellten Fragen beantwortet wurden.

Aus dem oben bereits erwähnten Mailverkehr ergibt sich, dass es -vor Ergehen der einschlägigen VwGH Erkenntnisse- allgemeine Ansicht der Finanzverwaltung gewesen sein dürfte, dass die Umsätze der Lokalbetreiber (also nicht jene der Spielveranstalter) in einer Gesamtbetrachtung in Österreich steuerbare Grundstücksleistungen seien, die Lokalbetreiber selber aber keine Glücksspielumsätze tätigen.

Den Kopien der Abrechnungen der sIN sowie auch der sIR mit der Bf ist eindeutig zu entnehmen, dass je Abrechnungszeitraum vom Kasseninhalt die Provision der Bf abgezogen und der Restbetrag durch die Bf an die sIN zu überweisen war. Nach diesen Abrechnungen hätte sich die sIN auch verpflichtet, die Glücksspielabgabe zu entrichten. Ebenso finden sich im Arbeitsbogen Kopien von Rechnungen des sIVermieter an die

Bf, mit denen der sIVermieter über die Vermietung der Automaten abrechnet. Diese Abrechnungen weisen einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld (RCS) auf die Bf auf.

Anm. d Ri.: Dieser Hinweis erfolgte richtigerweise und es ist nicht erkennbar, warum dies (wenn auch beträchtlich ohne Auswirkung) nicht Eingang in die bekämpften Bescheide fand.

Aus den im Arbeitsbogen aufliegenden Informationen des IWD und KSV ergeben sich bezüglich der sIR folgende relevant erscheinenden Umstände: Die sIR ist eine in der Slowakei registrierte Gesellschaft mit Sitz in SIAdress. An diesem Sitz sind weitere 55 Unternehmen, darunter auch die sIN, registriert. Die sIR wird mit „geringem Risiko“ bewertet, Geschäftsbeziehungen sollten besichert werden, negative Informationen würden nicht vorliegen; es sei nicht gelungen, mit der Geschäftsführung Kontakt aufzunehmen und entgegen der gesetzlichen Verpflichtung seien keine Bilanzen veröffentlicht worden.

Zur sIN ergeben sich aus den Unterlagen folgende Informationen: die sIN ist ein aktives Unternehmen und registriert, hat ihren Sitz in SIAdress, keine aktuelle Bewertung, entgegen der gesetzlichen Verpflichtung wurden keine Bilanzdaten veröffentlicht.

Ähnliche Informationen ergeben sich auch für den sIVermieter und hinsichtlich der Organe der sIN und sIR ergeben sich Personenidentitäten.

Welche Schlüsse aus diesen Umständen gezogen werden sollen oder, dass es sich um Scheinfirmen handeln könnte oder die Umsätze in dieser Form gar nicht stattgefunden hätten, ist dem Arbeitsbogen bzw den Ausführungen des Prüfers nicht zu entnehmen.

Im Arbeitsbogen liegen auch an die Bf gerichtete Glücksspielabgabenbescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel auf. Diese betreffen zwar nicht die von der sIN und sIR durchgeführten Spiele sondern die von einem Vorgänger dieser Gesellschaften durchgeführten Spiele. Aus diesen Bescheiden ergibt sich eindeutig, dass die Bf nicht als Veranstalter der Spiele sondern als Vermittler gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen wurde. Es ist offensichtlich, dass es sich um die gleiche Abwicklung wie bei den von sIN und sIR veranstalteten Spiele handelt.

Einer Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches des BMF für Umsatzsteuer vom 4.10.2013, welche exakt den auch hier gegenständlichen Sachverhalt mit den identen beteiligten Unternehmen betrifft und sich teilweise auf die Feststellungen der Finanzpolizei bezieht, ist zu entnehmen, dass nach Ansicht des Fachbereiches die sIN der Betreiber der elektronischen Lotterie sei. Der Automatenaufsteller dagegen erbringe eine aus mehreren Komponenten zusammengesetzte einheitliche Leistung, die von der Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten geprägt sei und somit eine einheitliche Grundstücksleistung darstelle.

Das Finanzamt erließ am 7.2.2014 Bescheide, die dem Ergebnis der BP entsprachen. Begründend wurde in den Bescheiden auf die Ergebnisse der BP verwiesen. Lediglich der Bescheid für 2011 enthält keine Begründung. Zusammengefasst sollten demnach in wirtschaftlicher Betrachtung aufgrund des Auftretens der Bf als Spielveranstalter der gesamte Kasseninhalt der Bf zugerechnet werden. Widersprüchlich dazu wird die

Leistung der Bf aber nicht als Erbringung einer elektronischen Spielveranstaltung sondern als Leistungsbündel mit der Hauptleistung der Duldung der Aufstellung (Anm d Ri.: aktenwidrig, da die Bf nach der Aktenlage selbst die angemieteten Geräte aufgestellt hat) der Geräte in den Lokalen der Bf.

In der **Beschwerde vom 3.3.2014** legt die Bf den maßgeblichen Sachverhalt wie folgt dar: Die sIN bzw. die sIR hätten zentralseitige elektronische Videolotterien iSd § 12 a GSpG über einen in der Slowakei befindlichen Server angeboten. Die Bf hätte den Kunden in ihrem Geschäftslokal auf den Video Lotterie Terminals, die ebenfalls von der Bf zur Verfügung gestellt werden würden, Spiele mit sIN bzw. mit sIR vermittelt. Die näheren Vertragsbedingungen zwischen der Bf und sIN bzw. sIR seien in Schreiben vom 2.12.2012 (bezgl. sIN) und vom 21.11.2013 (bezgl. sIR) dargelegt worden. Diese Schreiben seien dem Betriebsprüfer übergeben worden. Die beiden slowakischen Unternehmen sIN und sIR seien keine Aufsteller/Betreiber von Glücksspielautomaten. Diese Automaten seien vielmehr von der Bf angemietet worden. Folgende Leistungsbeziehungen seien daher zu beurteilen:

- a.) Anbieten einer elektronischen Videolotterie durch sIN bzw. sIR an öst. Kunden: dabei richte sich der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 7 UStG bei Leistungen an Privatpersonen (B2C) nach dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Diese Leistungen seien daher in der Slowakei steuerbar.
- b.) Vermittlung dieser Leistungen: Leistungen an sIN und sIR: somit bei Leistung an einen Unternehmer (B2B) dort steuerbar, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibe, somit in der Slowakei.
- c.) Vermietung der VLTs an die Bf durch einem unabhängigen Dritten (der sIVermieter)
Anm.Richter: diese Anmietung müsste eigentlich zu RCS USt und Vst bei der Bf führen; Die dafür erforderlichen Bemessungsgrundlagen wurden dem Richter mit Mail vom 13.11.2018 (siehe unten) mitgeteilt.

Entgegen der Feststellung der BP, dass den Spielern auf den Bildschirmen mitgeteilt worden wäre, dass er mit einem ausländischen Spielveranstalter kontrahiere, sei der gesamte Kasseninhalt als steuerpflichtiger Erlös der Bf zugerechnet worden und es sei nicht zwischen Spielerlös und Vermittlungsprovision unterschieden worden.

Auch aus den im BP-Bericht dargestellten Vereinbarungen zwischen der Bf und den Dienstleistungsanbietern gehe hervor, dass die Bf die Videolotterie nicht im eigenen Namen und auf eigenes Risiko betreibe und somit nicht Anbieter der Spiele sein könne. Umsatzsteuerschuldner der Kasseninhalte könne nur der Veranstalter der elektronischen Lotterie sein. Da es sich dabei um eine elektronisch erbrachte Leistung handle, befindet sich der Leistungsort dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibe, nämlich in der Slowakei. Nicht möglich sei es, die Dienstleistung des Spieldienstleisters als Grundstücksleistung zu bewerten. Es liege weder ein Aufstellvertrag, bei dem der Vertragspartner eigene Geräte aufstelle, noch eigene Spielumsätze der Bf vor. Keinesfalls könne somit der gesamte Spielumsatz der Bf als Entgelt für das von ihr erbrachte

Leistungsbündel zugerechnet werden. Als Umsatz der Bf sei nur der ihr zurechenbare Entgeltsanteil für die von ihr erbrachten Vermittlungsleistungen anzusehen.

In weiterer Folge wird in der Beschwerde umfangreich argumentiert, aus welchen Gründen die Leistungen der Bf als Vermittlungs- und nicht als Grundstücksleistungen zu qualifizieren seien. Die Darstellung dieser Ausführung kann unterbleiben, da der VwGH bei vergleichbaren Sachverhalten mittlerweile klargestellt hat, dass es sich bei den hier erbrachten Leistungen um eine unter die Generalklausel fallende Leistung sui generis und weder um Vermittlungs- noch um Grundstücksleistungen handle.

Zu beachten sei weiters, dass die Bf die VLTs im Rahmen ihrer Leistungserbringung selber durch Miete oder Kauf zur Verfügung stellen musste. Die Bf hätte die Geräte angemietet und selber aufgestellt, sodass keinesfalls gegenüber den Spieldienstleistern ein „Dulden der Aufstellung der Geräte im Lokal der Bf“ erbracht worden sei.

In Österreich sei weder die auf elektronischem Weg erbrachte Leistung der ausländischen Spieldienstleister (steuerbar am Sitzort) noch die von der Bf erbrachte Leistung (im Empfängerstaat steuerbar) steuerbar.

In der Beschwerde wurde weiters die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 6.2.2015** wurde die Beschwerde mit einer weitgehend neuen Begründung, die nach den vorgelegten Unterlagen der Bf zuvor nicht vorgehalten worden war, als unbegründet abgewiesen. Nach den Ausführungen im BP-Bericht ging das Finanzamt ursprünglich davon aus, dass die Bf in wirtschaftlicher Betrachtung aufgrund ihres Auftretens nach Außen bzw. gegenüber den Spielern und aufgrund ihres Unternehmerrisikos als Spieldienstleister anzusehen sei. Deshalb seien ihr die Spieldienstleistungen zuzurechnen und bei der Bf zu besteuern. In der BVE wird dagegen im Wesentlichen unterstellt, dass es sich bei den slowakischen Geschäftspartnern um die Einschaltung von bloßen Sitzgesellschaften handelt um der Umsatzsteuerpflicht zu entkommen. Das Glücksspiel werde daher in Österreich veranstaltet. Im Ergebnis hätte die Bf die gesamten Spiel-Leistungen an die Endverbraucher erbracht und dazu als Vorleistungen die Leistungen des Serverbetreibers (wer auch immer und von wo immer dieser seine Leistungen erbringe) zugekauft .

Anm. Richter: Trotz dieser angenommenen aktenwidrigen Fiktion wurden allerdings hinsichtlich dieser angeblichen Vorleistungen ausländischer Unternehmen in der BVE keine RCS-Umsätze angesetzt.

Im Detail wird in der BVE zunächst folgender „weitgehend unstrittiger Sachverhalt“ dargestellt: In den Geschäftslokalen der Bf seien die zentralseitig bespielbaren VLTs der sIVermieter aufgestellt gewesen. Der sIVermieter habe im Zeitraum 10/2011 – 4/2013 die Mieten dafür verrechnet. Vorheriger Eigentümer sei die öN mit Sitz in X gewesen. Diese VLTs seien von den Kunden bedient worden. Die Bf erbringe die oben genannten Leistungen, wie Zurverfügungstellung des Raumes, Stromversorgung, Internetanbindung, Beheizung und Reinigung. Geldeinwurf und Gewinnauszahlung an die Spieler sei in

den Lokalen der Bf erfolgt. Vor Spielbeginn sei der Spieler auf dem Bildschirm darauf hingewiesen worden, dass der Spielveranstalter eine slowakische Firma sei und das Spiel am Sitz dieser Gesellschaft stattfinde. Der Eigentümer des Servers und der Software seien in den im Bericht dargestellten Zeiträumen die sIN und sIR gewesen.

In weiterer Folge werden in der BVE die Ausführungen des Prüfers im BP Bericht sowohl hinsichtlich der Feststellungen des Prüfers als auch dessen rechtlichen Schlussfolgerungen wiedergegeben.

Im Anschluss daran führt die BVE aus, dass die Bf zur Sachverhaltsfeststellung nichts beigetragen habe. Die Bf hätte keine Auskünfte über die slowakischen Geschäftspartner gegeben. Es gebe massive Indizien dafür, dass es sich dabei um bloße Sitzgesellschaften handle, die durch die gegebene Organidentität in einem engen Naheverhältnis zu den weiteren erwähnten slowakischen Körperschaften stehe. Für das Vorliegen bloßer Sitzgesellschaften spreche zudem, dass an der genannten Anschrift 55 weitere Unternehmen registriert seien. Die Bf hätte nicht einmal jene Personen nennen können, die als Inkassanten bei ihr aufgetreten seien. Überdies sei behauptet worden, dass nur mündlich abgeschlossene Verträge vorliegen würden.

Diese bei der Schlussbesprechung unbestritten gebliebenen Feststellungen würden den Schluss zulassen, dass es sich bei den slowakischen Geschäftspartnern um bloße Sitzgesellschaften handle. Überdies sei es unglaublich, dass protokolierte Kaufleute keine schriftlichen Verträge schließen würden und Bedienstete der Geschäftspartner nicht identifizierbar seien. Trotz der bei Auslandssachverhalten geltenden erhöhten Mitwirkungspflicht, sei den Erhebungsergebnissen der BP nicht widersprochen worden.

Zu bedenken sei auch, dass ursprünglich die Leistungen mit einem in X ansässigen Unternehmen abgerechnet worden seien und das „Konstrukt“ lediglich an die ab 1.1.2010 geänderte Rechtslage „angepasst“ worden wäre .

Gebilde, die nur protokolliert seien, ohne einen eigenen Geschäftsbetrieb aufzuweisen seien ein rechtliches „Nullum“. Deshalb sei davon auszugehen, dass das Glücksspiel nur in Österreich veranstaltet werde.

In der BVE wird dann aus diesen getroffenen Ausführungen der Schluss gezogen, dass die Spielanbieterleistung von der Bf an die Spieler erbracht werde und der Serverbetreiber der Bf allenfalls eine Vorleistung für deren Umsätze erbringe, damit die Bf das Glücksspiel abwickeln könne. Insofern müsse man zu dem selben schlüssigen Ergebnis wie der Prüfer kommen, dass die Umsätze in Summe der Bf zuzurechnen seien, weshalb es keinen Grund gebe, die Bescheide abzuändern.

In dem gegen die BVE **am 9.3.2015 fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag** brachte die Bf ergänzend zu deren bisherigen Angaben vor, dass die Unterstellung, sie habe im Verfahren zur Sachverhaltsfeststellung nichts beigetragen, unrichtig, vom Finanzamt nicht begründet sei und sich nicht mit dem Verlauf der Prüfung decke. Sämtlich vom Prüfer angeforderten Unterlagen seien vorgelegt worden, weitere Anforderungen hätte es nicht gegeben. Der Darstellung des Prüfers, dass am Sitz der slowakischen Unternehmen

55 weitere Unternehmen ansässig seien, sei nicht widersprochen worden, da dies aus der Sicht der Bf für ein Bürogebäude nicht ungewöhnlich sei. Dass es sich um Sitzgesellschaften handle sei während der Prüfung nicht dargelegt und erstmals in der BVE behauptet worden und es seien diesbezüglich auch keine Nachweise angefordert worden bzw auch vom Finanzamt keine Beweise dafür dargestellt worden. Ebenso sei die Darstellung in der BVE, dass die slowakischen Unternehmen keinen Geschäftsbetrieb unterhalten haben sollen, während der Prüfung nicht unterstellt worden und seitens des Finanzamtes mit keinen Beweisen untermauert. Auch diesbezüglich seien keine Nachweise angefordert worden. Gegen die Darstellung in der BVE spreche insbesondere, dass die Umsätze der sIN und der sIR hinsichtlich der gegenständlichen Zeiträume vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel geprüft worden seien und die diesbezüglichen Abgaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien. Weiters würden als Nachweise seitens der Bf folgende Unterlagen vorgelegt: Ansässigkeitsbescheinigungen der slowakischen Steuerbehörde und beglaubigte Übersetzungen von Bestätigungen durch eine Rechtsanwältin betreffend dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, eines Firmensitzes und Büroräumen samt Serverraum sowie einer ordnungsgemäßen Steuerentrichtung in der Slowakei und der bestehenden Organverhältnisse.

Die beiden Geschäftspartner hätten auch über gültige UIDs verfügt, die -wie in Österreich- nur vergeben werden würden, wenn eine unternehmerische Tätigkeit nachgewiesen werden könnte.

Wie sich aus der Niederschrift vom 6.11.2012 ergebe, ist auch die Darstellung unrichtig, dass die Bf die Namen der Inkassanten nicht nennen könne. Deren Nennung sei lediglich verweigert worden, da es dafür kein abgabenrechtliches Erfordernis gegeben hätte. Dem Verlangen auf Empfängernennung sei durch Bekanntgabe der slowakischen Geschäftspartner entsprochen worden. Bloße Gehilfen oder Boten des Empfängers müssten nicht genannt werden.

Dem Vorwurf der mangelnden Schriftlichkeit bei den Vereinbarungen sei entgegenzuhalten, dass dies -wie dem Finanzamt auch bekannt sein müsste- branchenüblich sei und der Inhalt der Vereinbarungen dem Finanzamt durch die vorgelegten Schreiben offengelegt worden sei.

Letztlich handle es sich bei den Unterstellungen des Finanzamtes in der BVE um bloße nicht belegte Mutmaßungen. Der Bf sei auch keine Gelegenheit gegeben worden, sich dazu zu äußern.

Sowohl im Prüfungsbericht als auch in der BVE werde nicht zwischen der von der Bf erbrachten Vermittlungsleistung und der Leistung des Spieldienstleisters unterschieden. Dies erfolge trotz der anderslautenden Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes, den eindeutigen Mitteilungen der slowakischen Geschäftspartner und der mit einem Foto (siehe Niederschrift vom 6.11.2012, Anm. Richter: liegt im Arbeitsbogen des Prüfers auf) nachgewiesenen Mitteilung an die Spieler, dass das Spiel von einem slowakischen Unternehmen angeboten werde und die Bf lediglich Vermittlerin sei.

Unbedeutend sei auch, wie die steuerliche Vertretung der Bf die gegenständlichen Geschäftsfälle zunächst verbucht und nach Erlangung der Kenntnis vom tatsächlichen Sachverhalt korrigiert habe.

Im Ergebnis sei lediglich der der Bf zuzurechnende Erlösanteil für die Vermittlungsleistung als Bemessungsgrundlage bei der Bf anzusetzen.

Anm. des Richters: Die weiteren umfassenden Ausführungen im Vorlageantrag bezüglich der Rechtsfrage des Vorliegens von Vermittlungs- oder Grundstücksleistungen werden nicht dargestellt, da seitens des VwGH mittlerweile klargestellt ist, dass das gegenständliche Leistungsbündel eine unter die Generalklausel fallende Leistung sui generis darstellt.

Die im Vorlageantrag erwähnten Unterlagen der slowakischen Anwältin sowie die Ansässigkeitsbescheinigungen des Finanzamtes Bratislava wurden als Beilage zum Vorlageantrag vorgelegt.

Im Vorlagebericht vom 3.6.2015 wird hinsichtlich des maßgeblichen Sachverhaltes und einer Stellungnahme des Finanzamtes lediglich auf die BVE verwiesen, ohne dabei auf die Ausführungen und vorgelegten Beweismittel der Bf im Vorlageantrag einzugehen. Als Beweismittel wurden der Arbeitsbogen und der Prüfer als Zeuge angeführt.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Mit einem Mail vom 21.8.2018 ersuchte der Richter den Amtsvertreter um Mitteilung, ob die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht entgegen der mittlerweile ergangenen Rechtsprechung sowohl des BFG als auch des VwGH (insbes. RV/1100208/2014 mit nahezu identem Sachverhalt), dass bei derartigen Leistungen eine Leistung sui generis mit Leistungsstandort beim Empfänger nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 vorliegt, aufrechtgehalten werde.

Hinsichtlich des in der BVE vorgebrachten Sachverhaltes bezüglich des Vorliegens einer bloßen Scheinfirma würden stichhaltige Beweise fehlen. Auch im Vorlagebericht würden vom Finanzamt dazu unter der Rubrik Beweismittel keine konkreten Beweise angeführt werden. Dagegen würde die Bf im Vorlageantrag eine Reihe von Beweisen für eine wirtschaftliche Betätigung der Leistungsempfänger in der Slowakei vorgelegt haben. Abschließend ersuchte der Richter um eine Stellungnahme zum Vorbringen im Vorlageantrag und den damit vorgelegten Nachweisen.

In der Antwort des Amtsvertreters vom selben Tag führte dieser im Wesentlichen aus, dass es dahingestellt bleiben könne, was das Finanzamt zu dieser Rechtsfrage für eine Ansicht vertrete, weil seine Entscheidung darauf beruhe, dass die wirtschaftliche Betätigung in Österreich stattgefunden hätte und dies gehörig mit Sachverhaltsfeststellungen erhoben sei. Soweit Beweise fehlen würden, gehe dies zu Lasten der Abgabepflichtigen, weil sie es unterlassen hätte, am Verfahren mitzuwirken und sie auf die Vorhaltungen des Finanzamtes nicht reagiert hätte. Soweit das zur meritorischen Entscheidung berufene BFG diese Mitwirkungspflicht geringer einstufen würde, stehe es ihm frei, zusätzliche Erhebungen in der Slowakei oder sonst wo zu veranlassen.

Aufgrund dieser Ausführungen wurde ein Erörterungstermin vereinbart und terminisiert um der Amtspartei die Möglichkeit zu geben, den von ihr unterstellten Sachverhalt unter Beweis zu stellen.

Nachdem der Richter im Zuge der Vorarbeiten für die Ladung zum vereinbarten Erörterungstermin und einem genaueren Aktenstudium zu der Ansicht gekommen war, dass der Fall zumindest aufgrund der derzeitigen Aktenlage eindeutig zu beurteilen sei und somit auch der vereinbarte Erörterungstermin nur Sinn mache, wenn das Finanzamt für seine Sachverhaltsannahmen und rechtlichen Schlüsse entsprechende Nachweise vorlegen könne, wurde dies dem Amtsvertreter mit Mail vom 31.8.2018 mitgeteilt. Es wurde auch angeführt, dass im Fall der Nichtvorlage der im Folgenden angeforderten Nachweise der Erörterungstermin abgesagt und der Beschwerde stattgegeben werden müsse. In einem Anhang zu diesem Mail wurde dem Amtsvertreter überdies mitgeteilt, dass nach derzeitiger Aktenlage der vom Finanzamt unterstellte Sachverhalt aktenwidrig festgestellt worden sei. Überdies sei nach den Aufklärungen und vorgelegten Beweismittel im Vorlageantrag die Beschwerde ohne die zumindest dann gemäß § 265 BAO gebotenen weiteren Ermittlungen dem BFG vorgelegt worden. Nach den im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen bzw spätestens nach den seitens der Bf im Vorlageantrag vorgelegten Nachweisen hätte das Finanzamt seine in der BVE aufgestellten Behauptungen mit Nachweisen untermauern müssen.

Auch die vom Prüfer getroffenen Schlüsse, dass die gesamten Umsätze der Bf aufgrund deren Auftreten nach Außen zuzurechnen seien, würden der Aktenlage widersprechen, nach der die Spieler am Bildschirm vor Spielbeginn darauf aufmerksam gemacht worden seien, dass das Spiel mit einem slowakischen Anbieter gespielt werde. Dieser Umstand sei auch in anderen Verfahren festgehalten worden. Auch der bundesweite Fachbereich zweifle in seinem Schreiben nicht daran, dass diese Umsätze nicht den inländischen Lokalbetreibern zuzurechnen seien.

Auch die Nichtnennung der Namen der Inkassanten ändere daran nichts. Es sei nicht ersichtlich, welche Schlüsse man daraus ziehen könne, wenn die Inkassanten (im „schlimmsten“ Fall) österreichische Staatsbürger und Organe der slowakischen Geschäftspartner gewesen wären.

Dem Richter sei auch nicht erkennbar, aufgrund welcher Gesetzesänderung ab 2010 die Verlagerung der Umsätze in die Slowakei für die beteiligten Unternehmer günstiger sein solle. Die Spielumsätze wären nach damaliger Ansicht der beteiligten Unternehmer Katalogleistungen (auf elektr. Weg erbrachte Leistungen BEU2CEU), die bis 2009 nach § 3a Abs. 12 und ab 2010 gem § 3a Abs. 7 UStG 1994 am Sitz des leistenden Unternehmers steuerbar gewesen seien. Die Umsätze der Bf seien nach Ansicht der Bf Vermittlungsumsätze B2B. Für diese gelte bis 2009: „Die Regelung für Vermittlungsleistungen galt nicht bei der Vermittlung von Katalogleistungen (§ 3a Abs. 4). Diese war selber eine Katalogleistung (§ 3a Abs. 10 Zi 11): steuerbar im Empfangsstaat. Ab 2010: Generalklausel § 3a Abs. 6: Empfangsstaat. Wenn die Leistungen der Bf Grundstücksleistungen wären, wäre Leistungsort auch immer in Österreich gewesen.“

Nach der damaligen Beurteilung hätte sich ab 2010 also keine Änderung für diese Umsätze ergeben.

Der Bf ist auch zuzustimmen, dass es -zumindest nach den vorgelegten Unterlagen- zu keiner Verletzung der Mitwirkungspflicht seitens der Bf im Prüfungsverfahren gekommen sei. Vielmehr sei der Bf vor Erlassung der BVE keine Möglichkeit gegeben worden, zu den neuen Sachverhalts-Elementen (keine wirtschaftliche Tätigkeit der slowakischen Geschäftspartner, daher ein „Nullum“ und daher Zurechnung der Umsätze an die Bf) des Finanzamtes Stellung zu nehmen. Bis zur BVE habe das Finanzamt ja damit argumentiert, dass aufgrund des Auftretens der Bf als Spieleveranstalter dieser die Umsätze zuzurechnen seien.

Nach derzeitiger Aktenlage müsse der Beschwerde ohne Durchführung eines Erörterungstermines stattgegeben werden. Hinsichtlich der der Bf zuzurechnenden Umsätze habe der VwGH bereits entschieden, dass diese weder Grundstücks- noch Vermittlungsleistungen sondern Leistungen sui generis darstellen würden, die nach der Generalklausel am Empfängerort (Slowakei) steuerbar seien. Die Spielumsätze selbst könnten nach derzeitiger eindeutiger Beweislage nicht der Bf zugerechnet werden.

Das Finanzamt werde daher ersucht, falls es der Ansicht sei, seine Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigungen aufrecht halten zu können, wie auch im Mail vom 21.8.2018 angefordert, bis 20.9.2018 folgende Nachweise vorzulegen, die dann bei einem Erörterungstermin diskutiert werden könnten. Könnten diese Nachweise nicht erbracht werden, mache die Durchführung eines Erörterungstermines nach Ansicht des Richters keinen Sinn.

Ersucht wurde sodann um eine Stellungnahme zu den getroffenen Ausführungen, um eine Stellungnahme zu den Ausführungen im Vorlageantrag und den damit vorgelegten Beweismittel sowie um eine konkrete Darlegung der Verletzung der Mitwirkungspflicht.

Darüber hinaus mögen Nachweise dafür vorgelegt werden, warum gerade in diesem Fall im Gegensatz zu vielen anderen Fällen die Spielumsätze der Bf zugerechnet werden müssten, sowie um Nachweise für die vom Finanzamt behauptete nicht gegebene Geschäftstätigkeit der slowakischen Geschäftspartner. Diese Behauptung stehe im Widerspruch zu den im Arbeitsbogen aufliegenden und den im Vorlageantrag vorgelegten Unterlagen sowie zu den Feststellungen in anderen Verfahren und sei auch seitens des Prüfers so nicht festgestellt worden.

Zur Mitteilung des Amtsvertreters im Mail vom 21.8.2018, dass es dem BFG im Fall der geringeren Einstufung der Mitwirkungspflicht freistehen würde, „zusätzliche Erhebungen in der Slowakei oder sonst wo zu veranlassen“ werde darauf verwiesen, dass nach derzeitiger Aktenlage der Sachverhalt und die rechtlichen Schlussfolgerungen (siehe oben) eindeutig feststehen und zu einer Stattgabe führen würden. Wenn das Finanzamt seine bisher nicht nachgewiesenen Darstellungen nachweisen möchte, soll dem Finanzamt mit der Beantwortung dieses Schreibens, den entsprechenden Beweisvorlagen und einem dann durchzuführenden Erörterungstermin Gelegenheit dazu gegeben werden.

Der Amtsvertreter beantwortete das Ersuchsschreiben des BFG noch am selben Tag und teilte mit, dass das Finanzamt auf das bisherige Vorbringen verweise und bei der Erstellung der BVE lediglich auf Sachverhaltsfeststellungen Bezug genommen habe, die Bestandteil des Prüfberichtes und der Niederschrift gewesen seien. Zusätzliche Erhebungen zu deren Ergebnissen die Partei noch zu hören gewesen wäre, seien vor Erlassung der BVE nicht angestellt worden, es sei lediglich die Würdigung und der Rechtsgrund geändert worden.

Seitens des Richters wurde daraufhin mit Beschluss vom 9.10.2018 der angesetzte Erörterungstermin mit folgender Begründung abberaumt:

Die gemäß § 269 Abs. 3 BAO mögliche Erörterung der Sach- und Rechtslage war im Interesse der gebotenen ökonomischen Erledigung der gegenständlichen Beschwerde aus folgenden Gründen abzusagen:

Nach einer ersten Aktendurchsicht erschien dem Richter zunächst klar, dass auch in diesem Fall die nach der aktuellen Rechtsprechung des VwGH (es liegt eine Leistung sui generis mit Leistungsziel beim Empfänger im Ausland vor) gegebene Nichtsteuerbarkeit der strittigen Umsätze vorliegt. Seitens des Amtsvertreters wurde aber auf Nachfrage mitgeteilt, dass hier aufgrund der mangelnden Mitwirkung des Abgabepflichtigen und der Einschaltung von Scheinunternehmen in Österreich zu besteuernende Umsätze vorliegen würden. Die seitens des Richters angeführte Judikatur des VwGH sei sinngemäß daher hier nicht relevant. Es wurde ein Erörterungstermin anberaumt, um dem Finanzamt Möglichkeit zum Nachweis dieser Darstellung zu geben.

Im Zuge eines genaueren Aktenstudiums zur Erstellung der Ladungen und des Erörterungsprogrammes kam der Richter aber zu dem Ergebnis, dass sowohl die Begründung im BP-Bericht als auch die davon abweichende Darstellung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung im Widerspruch zu den vorgelegten Aktenteilen, den Erhebungsergebnissen der Außenprüfung, den Mitteilungen des bundesweiten Fachbereiches zur gegenständlichen Fragestellung sowie zu völlig gleichgelagerten, bereits von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen (tlw. mit den identen beteiligten Unternehmen) steht. Im vorgelegten Arbeitsbogen fand sich auch kein Hinweis für eine mangelnde Mitwirkung der Bf. Auch die die Bf betreffenden Bescheide bezüglich Glücksspielabgabe, die im Arbeitsbogen aufliegenden Auskünfte (zB IWD-Auskünfte) betreffend der beteiligten Unternehmen und vor allem die Ausführungen im Vorlageantrag und die damit vorgelegten Beweismittel legen eine Stattgabe der Beschwerde nahe.

Diese Umstände wurden dem Amtsvertreter mit Mail vom 31.8.2018 mitgeteilt und der Amtsvertreter wurde ersucht, bis 20.9.2018 dazu und auch zu den Ausführungen im Vorlageantrag Stellung zu nehmen. Überdies möge der Amtsvertreter Beweise für die Nichtmitwirkung der Bf, für die erforderliche Zurechnung der Spielumsätze an die Bf sowie für die behauptete nicht gegebene Geschäftstätigkeit der Geschäftspartner der Bf vorlegen. Sollten derartige Nachweise nicht vorgelegt werden können, mache die

Durchführung eines Erörterungstermines keinen Sinn und es werde ohne Abhaltung eines Erörterungstermines der Beschwerde statt zu geben sein.

Dieses Mail wurde seitens des Amtsvertreters noch am selben Tag im Wesentlichen damit beantwortet, dass auf das bisherige Vorbringen verwiesen werde. Bei Erstellung der BVE habe man sich nur auf im Prüfbericht bzw. der Niederschrift festgehaltenen Feststellungen berufen und es sei lediglich die Würdigung und der Rechtsgrund geändert worden. Die ersuchten Stellungnahmen sowie die Vorlage der angeforderten Nachweise oder ein Antrag auf Fristverlängerung erfolgte bis zum Ergehen dieses Beschlusses nicht.

Da die Sachlage nach dem vorgelegten Akt sowie die Rechtslage nach mittlerweile gefestigter Judikatur des BFG und VwGH zu nahezu identen und sogar identen Sachverhalten klar ist und Gegenteiliges offenbar nicht annähernd nachgewiesen werden kann, war der Erörterungstermin abzusagen.

Daraufhin zog der steuerliche Vertreter der Bf mit Schreiben vom 30.10.2018 und vom 31.10.2018 die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

Weiters teilt der steuerliche Vertreter der Bf mit einem Mail vom 13.11.2018 die Höhe in Rechnung gestellten Mieten für die Automaten in folgender Höhe mit: 2011: € 17.850,-; 2012: € 60.700,- und für 2013: € 9.000,-.

Festgestellter Sachverhalt

Das BFG geht in Übereinstimmung mit der Beurteilung des bundesweiten Fachbereiches sowie des BFG (Erkenntnis BFG vom 12.10.2017, RV/6100330/2014, Erkenntnis BFG vom 18.4.2017, RV/1100208/2014, Erkenntnis BFG vom 19.5.2017, RV/1100237/2014, Erkenntnis BFG vom 26.7.2018, RV/5100834/2014) in Parallelfällen (mit jeweils anderen inländischen Automatenbetreibern, aber identen slowakischen Spieleveranstaltern) von folgendem Sachverhalt aus: Die Bf hat in ihren Geschäftsräumlichkeiten gegen € 350,00/ Monat von der sIVermieterin angemietete Video Lotterie Terminals (VLTs) aufgestellt. Über diese VLTs betrieben im hier strittigen Zeitraum die sIN von 10/2011 bis 3/2012 und ab 4/2012 die sIR (jeweils mit Sitz in der Slowakei) mit einem in der Slowakei befindlichen Server zentralseitig betriebene elektronische Videolotterien. Die Spieler wurden bei Beginn des Spieles am Bildschirm der VLTs darauf hingewiesen, dass der Spieleanbieter ein Unternehmen mit Sitz in der Slowakei sei. Nach den mit den Spieleanbietern getroffenen Vereinbarungen bzw. nach den Feststellungen des Betriebsprüfers hatte die Bf das zur Spieleabwicklung erforderliche Equipment, das Lokal und das Personal auf eigene Kosten bereitzustellen; die Versorgung mit Strom, Internetanbindung, Beheizung sowie die Reinigung sicherzustellen; ihr Gewerbe anzumelden; eine Betriebsversicherung abzuschließen und die Videolotterie zu bewerben. Als Gegenleistung sollte die Bf ein als Vermittlungsprovision bezeichnetes und auf eine festgelegte Art zu berechnendes Entgelt erhalten. Den Erlös aus den Spielumsätzen sollte abzüglich der Provisionen der Bf den Spieleveranstaltern zustehen.

An Mieten für die Automaten wurden an den slVermieter die Beträge laut Mitteilung vom 13.11.2018 bezahlt (RCS bei der Bf).

Beweiswürdigung

Der Richter konnte keinen Grund erkennen, warum hier ein anderer als der bereits mehrmals festgestellte Sachverhalt (siehe oben) zu unterstellen wäre.

Die Darstellung des Prüfers, nachdem der Bf die gesamten Umsätze zuzurechnen sei, da ihr als Entgelt für das von ihr erbrachte Leistungsbündel der Kasseninhalt zustehe und die Bf auch nach Außen als Spieldienstleister aufgetreten sei, ist aktenwidrig und im Widerspruch zu der Feststellung, dass die Spieler auf den slowakischen Anbieter der Spiele hingewiesen worden seien. Den Kopien der Abrechnungen der slN sowie auch der slR mit der Bf ist eindeutig zu entnehmen, dass je Abrechnungszeitraum vom Kasseninhalt die Provision der Bf abgezogen und der Restbetrag durch die Bf an die Spieldienstleister zu überweisen war.

Nach den im Arbeitsbogen aufliegenden Glücksspielabgabebescheiden ergibt sich, dass iRd Ermessensübung als erster Gesamtschuldner der Abgabe die slowakischen Spieldienstleister herangezogen wurden. Erst als bei diesen die Abgabe nicht einbringlich war, wurde die Bf als Gesamtschuldnerin herangezogen. Daraus ergibt sich nach Ansicht des Richters, dass das Finanzamt für Gebühren sehr wohl davon ausging, dass die slowakischen Unternehmen die Spieldienstleister waren und, dass dem Prüfer dies auch bekannt war.

Dies ergibt sich auch eindeutig aus einem ebenfalls im Arbeitsbogen aufliegenden Auskunftsschreiben des bundesweiten Fachbereiches für Umsatzsteuer vom 4.10.2013, in dem auch die selben Unternehmen und die exakt selbe Vorgangsweise wie in diesem Fall betroffen ist.

Ebenso finden sich im Arbeitsbogen Kopien von Rechnungen des slVermieter an die Bf, mit denen der slVermieter über die Vermietung der Automaten abrechnet. Diese Abrechnungen weisen einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld (RCS) auf die Bf auf. Es gibt auch -trotz der beträchtlichen Schwankungen in den strittigen Jahren- keinen Grund an der Angabe der angefallenen Mieten zu zweifeln, da dies aufgrund der Art der Versteuerung im Fall des RCS beträchtlich ohne Auswirkung bleibt.

Die Ausführungen im BP-Bericht sind auch deshalb widersprüchlich, weil einerseits als Hauptleistung des Leistungsbündels der Bf die passive Duldung der Nutzung der Räume genannt wird und andererseits als Entgelt dafür der Kasseninhalt der Spielautomaten herangezogen wird. Da die Spieler selbst nicht für eine Raumnutzung sondern für die Spielmöglichkeit bezahlen, kann nur gemeint sein, dass es ein Entgelt für die Zurverfügungstellung der Räume zur Aufstellung der Automaten gäbe. Die Automaten wurden aber nach den getroffenen Feststellungen von der Bf selbst angemietet und in deren Räumlichkeiten aufgestellt. Die Bf kann sich somit nicht selber eine Grundstücksleistung erbracht haben.

Offensichtlich wurde vor Erlassung der BVE erkannt, dass die Begründung laut BP-Bericht nicht haltbar und widersprüchlich ist, weshalb der maßgebliche Sachverhalt in der BVE neu dargestellt wurde. Dies erfolgte ohne vorherige Rücksprache mit der Bf. Allerdings kann auch der in der Folge in der BVE unterstellte Sachverhalt, dass die slowakischen Spieleanbieter nicht existent und daher die gesamten Umsätze der Bf zuzurechnen seien, nach der Aktenlage nicht nachvollzogen werden. Eventuell handelt es sich nach den aufliegenden Unterlagen um Unternehmen, die ihrer Offenlegungspflichten in der Slowakei nicht nachkommen. Dafür, dass diese Unternehmen nicht existieren sollten oder die gegenständlichen Spiele nicht angeboten hätten, gibt es aber im Akt keinerlei Hinweise. Dass in einem Bürogebäude mehrere Unternehmen ihr Büro bzw. ihren Sitz unterhalten, ist für sich alleine noch nicht ungewöhnlich. Auch der Umstand, dass das Finanzamt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine Bereitschaft zeigte, die Ausführungen in der BVE zu untermauern, weist in die Richtung, dass es für die Darstellung in der BVE eben keine Nachweise gibt. Auch die behauptete Nichtmitwirkung der Bf bei der Wahrheitsfindung konnte weder nach den vorgelegten Unterlagen nachvollzogen werden noch finden sich dazu diesbezügliche Aussagen bzw. Aufzeichnungen des Prüfers.

Das Finanzamt hat sich auch nicht zu den seitens der Bf mit dem Vorlageantrag vorgelegten Nachweisen (Ansässigkeitsbescheinigungen der slowakischen Steuerbehörde und beglaubigte Übersetzungen von Bestätigungen durch eine Rechtsanwältin betreffend dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, eines Firmensitzes und Büroräumen samt Serverraum sowie einer ordnungsgemäßen Steuererichtung in der Slowakei und der bestehenden Organverhältnisse) auseinandergesetzt oder diesen widersprochen.

Insgesamt ergibt sich aus den mittlerweile aufliegenden BFG Erkenntnissen und auch den im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen, dass die hier gepflogene Vorgangsweise branchenüblich war und es ist kein Grund erkennbar oder gar nachgewiesen, warum der Bf die gesamten Umsätze zugerechnet werden sollten.

Rechtliche Würdigung

Gemäß der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF ab 2010 wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer ausgeführt wird, sofern keine Sonderbestimmung greift, an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056; VwGH vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0059) und BFG (BFG RV/6100330/2014; BFG RV/7102033/2013; BFG RV/1100208/2014) liegt bei derartigen Fällen eines Bündels von Supportleistungen eine Leistung sui generis und weder eine Vermittlungs- noch eine Grundstücksleistung vor. Diese Leistungen sui generis fallen unter die generelle Leistungsortsregelung für Leistungserbringungen an einen Unternehmer und sind somit seit 2010 am Sitz des Leistungs-Empfängers steuerbar und im Empfangs-MS mit RCS (Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) abzurechnen. Der VwGH macht dabei auch keinen Unterschied, ob der Spieleveranstalter selbst die Automaten aufstellt (Ra 2014/15/0056) oder ob es sich um Automaten handelt, die vom Lokalbetreiber

gekauft oder angemietet wurden (Ra 2017/13/0059). In beiden Fällen wurde das seitens des Lokalbetreibers erbrachte Leistungsbündel als eine Leistung eigener Art und nicht als Vermittlungs- oder Grundstücksleistung beurteilt.

Zuzurechnen sind der Bf lediglich die Umsätze aus ihren Leistungen gegenüber den slowakischen Spieldienstleistern und diese sind nach VwGH als Leistungen sui generis nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 am Sitz des Empfängers und somit nicht in Österreich steuerbar.

Steuerbar in Österreich sind nach § 3a Abs. 14 Z 11 iVm § 3a Abs. 6 UStG 1994 die Vermietungen der VLTs an die Bf. Wiederum greift die Generalklausel mit der Steuerbarkeit beim Leistungsempfänger und gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 geht bei einem slowakischen Vermieter beweglicher Gegenstände an einen inländischen Mieter (die Bf) die Steuerschuld auf die Bf über. Diese sogenannte RCS Steuer kann aber gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 wieder als Vorsteuer abgezogen werden.

Ergänzend wird angemerkt, dass hinsichtlich der Spieleumsätze der slowakischen Spieldienstleister nach dem Urteil des EuGH vom 12.05.2003, Rs C-452/03 „RAL“ Unterhaltungsdienstleistungen an Nichtunternehmer vorliegen, die gemäß § 3a Abs. 11 UStG 1994 am Tätigkeitsort steuerbar sind. Dieser Tätigkeitsort liegt nach dem EuGH Urteil dort, wo sich der Automat befindet. Diese Umsätze wären somit in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (siehe auch Ruppe/Achatz, UStG, § 3a Tz 106) gewesen.

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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt aber nicht vor, weil auf der Ebene der Tatsachenfeststellungen der gleiche Sachverhalt festgestellt wurde, zu dem der VwGH schon mehrmals entschieden hat, dass eine unter die Generalklausel fallende Leistung sui generis mit Leistungsort am Sitz des Leistungsempfängers vorliegt.

Linz, am 27. November 2018

