

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 8. Februar 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt_A vom 11. Jänner 2012 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

1.) Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2.) Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 (mit Ausfertigungsdatum 9. November 2011) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

I.1.) Der Abgabepflichtige betreibt als Einzelunternehmer das "Firma_1" in Ort_1. Die Umsatzsteuer wurde in den Jahren 2007 bis 2010 antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2007 mit Ausfertigungsdatum 10. November 2008, für das Jahr 2008 mit Ausfertigungsdatum 3. März 2010, für das Jahr 2009 mit Ausfertigungsdatum 18. Juli 2011 und für das Jahr 2010 mit Ausfertigungsdatum 9. November 2011). Der Beschwerdeführer wies in seinen Umsatzsteuererklärungen 2007 bis 2010 keine umsatzsteuerpflichtigen, sondern in den Jahren 2007 und 2008 gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 d UStG steuerfreie (Provisions)Einnahmen von der Unternehmen_1 aus.

I.2.) Anlässlich einer vom Finanzamt_A durchgeführten Prüfung bzw. Nachschau betreffend ua. Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 tätigte der Betriebsprüfer_A in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 151 Abs. 3 BAO und Niederschrift über die im Anschluss an den Prüfungszeitraum durchgeführte Nachschau gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 16. Februar 2011, ABpNr._1, ua. nachfolgende Feststellung:

"Änderungen durch die Betriebsprüfung

1) Die Vergütungen von Unternehmen_1. sind umsatzsteuerpflichtig. Die Leistung des jeweiligen Lokalinhabers stellt weder einen Glücksspielumsatz noch eine Vermittlung desselben dar. Vielmehr bewirkt der Lokalinhaber nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine sonstige Leistung an den Automatenhersteller, die darin besteht, dass er gegen Entgelt die Aufstellung bzw. Nutzung der Automaten (Wett-Terminals) in seinen Räumen gestattet. Die dafür erhaltene Vergütung (siehe Pkt. 5 des Vertrages) ist in Österreich steuerbar (Leistungsort gem. § 3a Abs. 6 (bzw. ab 1.1.2010: § 3a Abs. 9) im Inland) und steuerpflichtig. Der Wettvertrag kommt hingegen unmittelbar zwischen dem Wettveranstalter und dem Kunden zustande.

Umsatz 2007 Betrag_1 € 20% USt_1 €

Umsatz 2008 Betrag_2 € 20% USt_2 € ...

3) Umsatzsteuernachschau

Die Vergütungen unterliegen auch im Nachschauzeitraum mit 20% der USt (siehe Pkt. 1).

Umsatz 2009 Betrag_3 € 20% USt_3 €

Umsatz 2010 Betrag_4 € 20% USt_4 €"

In der Stellungnahme zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Februar 2011 erwiderte der Abgabepflichtige hierzu wie folgt:

Der Abgabepflichtige "hat mit der Unternehmen_1 mit Sitz in Staat_1 einen Wettvermittlungsvertrag abgeschlossen. Die Absicht der Vertragspartner, die" vom Abgabepflichtigen "übernommenen Leistungspflichten und die ihm hierfür gewährten Gegenleistungen, sind in diesem Vertrag klar definiert und beschrieben. Dieser Wettvermittlungsvertrag hat Rechtsgültigkeit, unterliegt auch keinem Fremdvergleich und kann dieser seitens der Finanzbehörde begründungslos nicht in ein anderes Vertragsverhältnis (hier offenbar Miet- bzw. Pachtverhältnis) uminterpretiert werden. Bei einer solchen Absicht ist dies entsprechend zu begründen, insbesondere ist eine Begründung darzulegen über das aus der Sicht der Finanzbehörde behauptete Nichtvorliegen eines Wettvermittlungsvertrages bei sachlicher und rechtlicher Würdigung aller vertraglichen Vereinbarungen und Merkmale und ist umgekehrt zusätzlich das Vorliegen eines von einem Wettvermittlungsvertrag abweichenden Vertragsverhältnisses (z.B. Miet- bzw. Pachtvertrag) rechtlich und sachlich zu begründen. Keinesfalls kann aber akzeptiert werden, dass trotz Vorlage der vertraglichen Grundlagen und trotz des im Rahmen der Prüfung unsererseits zusätzlich noch näher beschriebenen Umfangs und Ablaufes betreffend die Erfüllung der vertraglich übernommenen Leistungen versucht wird, die Umsatzsteuerpflicht mit einer allgemein gehaltenen Aussage, es handle sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt um eine Gestattung der Aufstellung bzw.

Nutzung von Automaten gegen Entgelt, herbeizuführen. Dies tritt noch verstärkt in das Blickfeld einer kritischen Betrachtung, als die von uns vorgelegte Berufungsentscheidung des UFS Salzburg vom 18.11.2009 mit den dazu angeführten Verweisen auf VwGH- und EuGH-Rechtsprechungen negiert und nicht im geringsten auf diese Entscheidung eingegangen wird, obwohl auf diese und den darin nahezu deckungsgleichen Sachverhalt verwiesen wurde. Diese Berufungsentscheidung wurde seitens des BMF auf seiner Homepage veröffentlicht, was auch die zu diesem Thema vom BMF gewollte Bekanntgabe der Rechtsprechung zum Ausdruck bringt. Weiters wird dazu bemerkt, dass seitens der Finanzbehörden diese Berufungsentscheidung auch nicht bekämpft wurde und so gesehen dies gemeinsam mit der Bekanntgabe auf der eigenen Homepage des BMF für eine Akzeptanz der Rechtsprechung des UFS Salzburg spricht. Diese Sachlage zugrunde legend, führt es für uns zu einer nicht akzeptablen Vorgehensweise, wenn die Rechtsprechung in dieser Berufungsentscheidung trotz diesbezüglichem Verweis in der Sachverhaltswürdigung keine Berücksichtigung findet. Unsere Rechtsauffassung, dass es sich bei den Leistungen des Abgabepflichtigen "um reine Vermittlungsleistungen von Wettverträgen, welche die Unternehmen_1 mit ihren Kunden abschließt, handelt, wird daher im Hinblick auf obige Ausführungen aufrechterhalten. Diese Vermittlungsleistungen werden dort ausgeführt, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Gem. Art. 43 der Mehrwertsteuersystem-RL 2006/112/EG (Art. 9 Abs. 1 der 6.

Mehrwertsteuer-RL 77/388/EWG) gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung ist sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltstort heranzuziehen. Den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit hat die Unternehmen_1 in Staat_1, sodass der Ort der abgeschlossenen Wettumsätze in Staat_1 liegt und folglich auch die mit diesen Umsätzen in Zusammenhang stehenden Vermittlungsumsätze den Ort der Leistung ebenso in Staat_1 haben und in Österreich daher umsatzsteuerlich nicht steuerbar sind."

Im (undatierten) Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, ABpNr._1, führte der Betriebsprüfer hierzu aus wie folgt:

"Tz. 1 Vergütungen Unternehmen_1

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass Vergütungen der Firma Unternehmen_1 bisher nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurden bzw. beim Gewinn nicht berücksichtigt worden sind.

Sachverhalt

Der österr. Unternehmer (Lokalinhaber) bietet in seinem Lokal im Namen und für Rechnung des Wettanbieters (Unternehmen_1 in Staat_1, kurz: B) Sportwetten an. Im Lokal werden durch ein von B beauftragtes Unternehmen (Unternehmen_2 in Staat_1, kurz: C) Wettannahmestellen (Terminals) aufgestellt und installiert. Diese ermöglichen es dem Lokalinhaber auf einfachem Wege, Wettscheine der Kunden zu erfassen und an den Wettanbieter weiterzuleiten. Der Lokalinhaber verwaltet auch die Wetteinnahmen als Treuhänder für B und bekommt für seine Tätigkeiten eine "Vermittlungsprovision"

von B. Das Finanzamt behandelt die erhaltenen Vermittlungsprovisionen anlässlich der Schlussbesprechung am 16.2.2011 umsatzsteuerpflichtig. In einer in der Folge abgegebenen Stellungnahme wendet der Steuerberater des Abgabepflichtigen ein, dass es sich hierbei um Vermittlungsleistungen handle. Da der Sitz der Unternehmen_1 in Staat_1 ist, seien diese Einnahmen nicht steuerbar, da als Ort der Dienstleistung Staat_1 gilt. Er verweist auch auf eine Entscheidung des UFS vom 18.11.2009 (RV/0290—S/09).

Rechtliche Beurteilung

Der in der Stellungnahme des Steuerberaters angeführten Berufungsentscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, wonach der Lokalinhaber im Franchise-System des Wettveranstalters Annahmestellen führte. Weiters war der Lokalinhaber Eigentümer und Verfügungsberechtigter der im Wettlokal befindlichen Geräte, die notwendige Software wurde von ihm angemietet und vom Wettveranstalter installiert. Im vorliegenden Fall ist der Lokalinhaber nicht Eigentümer oder Verfügungsberechtigter der aufgestellten Wettterminals, sondern der Wettanbieter (B), welcher die Lokalität durch ein von ihm beauftragtes Unternehmen (C) mit Wettterminals mit Einverständnis des Lokalinhabers ausstattete. Der Wettanbieter (B) stellt die notwendige Software und das beauftragte Unternehmen (C) stellt die Wettterminals unentgeltlich zur Verfügung und führt auch die Wartungsarbeiten durch.

Umsatzsteuer

Die vom Lokalinhaber an den Wettanbieter erbrachte Leistung ist daher nach Ansicht des Finanzamtes nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht als Vermittlungsleistung, sondern als eine Leistung zu beurteilen, die darin besteht, dass der Lokalinhaber gegen Entgelt die Aufstellung bzw. die Nutzung der seinen Räumlichkeiten gestattet. Die dafür erhaltene "Provision" ist gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF bis 31.12.2009 bzw. gem. § 3a Abs. 9 UStG 1994 idF ab 1.1.2010 in Österreich steuerbar und steuerpflichtig."

Das Finanzamt_A folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO betreffend die Jahre 2007 und 2008 bzw. nach Aufhebung gemäß § 299 BAO der bereits erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 - (neue) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 11. Jänner 2012), in welchen obige Vergütungen der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

I.3.) Die hiergegen fristgerecht erhobene Beschwerde vom 8. Februar 2012 in Verbindung mit dem Schreiben vom 1. März 2012 richtet sich gegen die Umsatzsteuerpflicht von Einnahmen aus der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten. Der Abgabepflichtige beantragt, die in den mit bekämpften Umsatzsteuerbescheiden 2007, 2008, 2009 und 2010 enthaltenen Umsätze aus der Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG als steuerfrei zu behandeln. Begründend führte der Abgabepflichtige hierzu aus, im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.2.1959, 1751/58, werde zur Kenntnis genommen, dass die von der Unternehmen_1 erhaltenen Einnahmen betreffend Wettautomaten als Entgelte gemäß § 3a Abs. 6 UStG idF bis 31.12.2009 bzw. gem. § 3a Abs. 9 UStG 1994 idF ab 01.01.2010 für die Aufstellung des Automaten in den

Räumlichkeiten des Abgabepflichtigen behandelt werden. Seitens der Finanz würden diese Umsätze jedoch umsatzsteuerpflichtig gestellt werden. Diesbezüglich werde auf die Steuerbefreiung für Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumen gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG hingewiesen. Es sei weder von der Option zur Steuerpflicht gem. § 6 Abs. 2 UStG Gebrauch gemacht noch Rechnungen mit fälschlicherweise vorgenommenem Umsatzsteuerausweis gestellt worden, die eine Umsatzsteuerschuld aufgrund der Rechnungslegung rechtfertigen würden.

Das Finanzamt_A wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. August 2015 als unbegründet ab, da von den vorgelegten Verträgen (insbesondere des Wettvermittlungsvertrages und des Leihstellungsvertrages) davon ausgegangen werden könne, dass das Lokal nicht im Franchise-System geführt werde und der Lokalinhaber auch nicht Eigentümer oder Verfügungsberechtigter der Wettterminals sei. Der Lokalinhaber erbringe an den Wettanbieter eine Vielzahl von Leistungen. Er sei verpflichtet sein Geschäftslokal, das notwendige Equipment (2.8. Breitbandinternetanschluss, Strom usw.) und das notwendige Personal auf eigene Kosten und eigenes Risiko bereitzustellen, Wettscheine der Kunden zu erfassen,... usw. Im Zusammenhang mit der Duldung der Aufstellung der Wettterminals in seinen Geschäftsräumlichkeiten ermögliche der Lokalbetreiber den potenziellen Wettkunden des Wettanbieters weitere Annehmlichkeiten (2.8. sanitäre Anlagen, Tische und Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken), die den Kunden zu einem längeren Verweilen anregen und somit die Wahrscheinlichkeit von Wettabgaben erhöhen können. Ziel dieser Leistungen sei es, den Wettanbieter in die Lage zu versetzen, die Wettleistungen den einzelnen Kunden anbieten zu können und das entsprechende Geschäftslokal so einzurichten und auszustatten, dass die Kunden des Wettanbieters diese Leistungen in einer angenehmen Atmosphäre und Umgebung in Anspruch nehmen können. Der Wettvertrag werde - für den Kunden erkennbar - zwischen dem Wettanbieter und dem Kunden abgeschlossen. Die Leistungen des Lokalbetreibers würden der Schaffung der optimalen Rahmenbedingungen für das Zustandekommen der Wettumsätze sowie der vom Wettanbieter vorgegebenen Abwicklung und Abrechnung dieser Umsätze dienen. Die im Rahmen des Leistungspaketes ausbedungenen Einzelleistungen seien derart eng miteinander verbunden, dass eine Aufspaltung in mehrere selbständige Leistungen künstlich und wirklichkeitsfremd wäre. Es sei daher von einer einheitlichen sonstigen Leistung auszugehen. Zentrales Element der vorliegenden Verträge sei die passive Duldung der Aufstellung der Wettterminals samt der Installation der zugehörigen Datenleitungen im Geschäftslokal, die Duldung des Anbringens des vom Wettanbieter zur Verfügung gestellten Werbematerials sowie die Übernahme diverser administrativer Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Wettabwicklung. Der Lokalinhaber ermögliche den Besuchern seines Lokals neben der Inanspruchnahme der dargebotenen gastronomischen Leistungen u.a. auch die aufgestellten Wettterminals zum Zwecke der Abgabe von Sportwetten zu nutzen. Dadurch werde lediglich räumlich die Voraussetzung geschaffen, dass ein Wettvertrag zwischen dem Wettanbieter und einem Lokalbesucher abgeschlossen werden könne. Eine Vermittlungsleistung liege aber nicht vor und bilde

auch nicht den Schwerpunkt der einheitlichen Leistung des Lokalbetreibers. Die Duldung der Nutzung des Geschäftslokals samt der damit verbundenen Infrastruktur zur Ermöglichung der Wettumsätze sei der Hauptzweck des gegenständlichen Vertrages. Die Bezeichnung des Entgeltes 2.8. als Vermittlungsprovision oder Miete sei für die umsatzsteuerliche Qualifikation einer Leistung als Vermittlungsleistung nicht ausschlaggebend. Die Art der Entgeltsermittlung (Zahl_1% des bereinigten Hold gemäß Punkt 5 des Wettvermittlungsvertrages bei "A" bzw. Zahl_2% des bereinigten Hold bei sonstigen Wetten einschließlich Livewetten), aber auch die Höhe des Entgelts würden gegen das Vorliegen einer reinen Vermittlungsleistung sprechen. Denn dieses richte sich gerade nicht nach einem bei Vertragsabschluss prognostizierbaren Wert, sondern nach der tatsächlichen Höhe der vom Wettanbieter erzielten Rohgewinne. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer bis zu Zahl_1% des Rohgewinnes als Entgelt erhalte, zeige das wirtschaftliche Gewicht der von ihm erbrachten Leistungen. Dieses Entgelt sei nur dann nicht als ungewöhnlich hoch einzustufen, wenn man bedenke, dass der Lokalbetreiber an den Wettanbieter zusätzlich (neben einer allfälligen Vermittlung) weitere sonstige Leistungen erbringe. In gegenständlichem Fall sei davon auszugehen, dass die Zurverfügungstellung des Geschäftslokals für die Aufstellung von Wettterminals der wesentliche und charakteristische Leistungsbestandteil des an den Wettanbieter erbrachten Leistungsbündels sei. Ohne die zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten könnte der Wettanbieter die Wettleistungen überhaupt nicht bzw. nicht in dieser Art (für ihre Kunden in angenehmer Umgebung mit entsprechenden Sitzmöglichkeiten und Toiletten usw.) anbieten. Diese Leistung sei daher als Grundstücksleistung anzusehen, deren Leistungsort sich nach der Lage des Grundstücks bestimme. Von einer Grundstücksleistung sei nämlich auszugehen, wenn die sonstige Leistung nach Sinn und Zweck der Vorschrift in einem engen Zusammenhang mit dem Grundstück stehe. Grundsätzlich genüge ein sachlicher Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück, eine körperliche Leistung am Grundstück sei nicht erforderlich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl. § 3a Tz 81 mwV). Ein enger Zusammenhang sei gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst beziehe (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O., § 3a Tz 82). Auch der EuGH verlange einen "ausreichend direkten Zusammenhang" mit einem Grundstück (vgl. EuGH 7.9.2006, Rs. C-166/05, "Heger", Rn 24, zur Einräumung eines Fischereirechts an Flussabschnitten). Der erforderliche enge Zusammenhang werde dann gegeben sein, wenn das Grundstück zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der Leistung sei und der Ort des Grundstücks dem des Endverbrauchs entspreche (vgl. Tumpel in SWK 9/2014, 477, mwV). Dies sei zB. auch der Fall bei der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen oder die Überlassung von Standflächen zur Aufstellung von Zigarettensautomaten, wodurch im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge das Recht zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten eingeräumt werde (EuGH 12.6.2003, Rs. C-275/01, "Sinclair Collins", Rn 30). Der Lokalbetreiber erbringe an den Wettanbieter ein Leistungsbündel. Gibt ein Dienstleistungselement dem

Leistungsbündel sein Gepräge, so richte sich der Ort nach diesem Dienstleistungselement (Rau/Dürrwächter, Loseblattkommentar zum dt. UStG, § 3a nF Anm. 93). Wie im Falle der Zigarettenautomaten sei auch im vorliegenden Fall ein hinreichend enger Zusammenhang zwischen den Räumlichkeiten des Lokalbetreibers und der Duldung des Aufstellens der Wettterminals und der vorhandenen Infrastruktur zum Zwecke der Bewirkung der Wettumsätze des Wettanbieters gegeben. Das Geschäftslokal sei nämlich als Standort der Wettterminals zentraler und unerlässlicher Bestandteil der an den Wettanbieter erbrachten Leistungen. Die übrigen Leistungselemente, insbesondere auch eine allfällige Vermittlung von Wettumsätzen seien der Grundstücksleistung untergeordnet und hätten ergänzenden Charakter. Der Lokalbetreiber erbringe an den Wettanbieter eine einheitliche (Grundstücks)Leistung iSd § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF bis 31.12.2009 bzw. iSd § 3a Abs. 9 UStG 1994 idF ab 1.1.2010. Die Vermittlung von Kunden stelle im konkreten Fall nur einen untergeordneten Teil dieser einheitlichen Leistung dar. Eine (unecht) steuerbefreite Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 liege dabei nicht vor, da in diesem Fall dem Vertragspartner nicht für eine bestimmte Dauer das Recht zugesichert werde, das Grundstück bzw. einen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 357).

I.4.) Der Beschwerdeführer stellte mit Eingabe vom 8. September 2015 fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin ergänzend aus, eine Leistung sei als einheitlich anzusehen, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehrere Handlungen vornehme oder Elemente liefere, die so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden würden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10.2005, Rs. C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 22). Der Abgabepflichtige erbringe gegenüber seinem Auftraggeber Unternehmen_1 solch ein Bündel von Leistungen. Die Hauptleistung bestehe in der Vermittlung von Wetten, also dem Herbeiführen eines Leistungsaustausches zwischen den Wettanbietern einerseits und den Wettkunden andererseits. Daneben werde noch eine Reihe von damit in Zusammenhang stehenden Leistungen wie beispielsweise die Vereinnahmung der Wetteinsätze, Auszahlung der Gewinne an die Wettkunden und Weiterleitung des Holds an den Wettanbieter, die Sicherstellung der Einhaltung gesetzlicher Vorgaben (Einhaltung von Jugendschutzvorschriften) usw. erbracht. Eine Vermittlungsleistung bestehe darin, einen Leistungsaustausch zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten herbeizuführen, wobei ein über die bloße Namhaftmachung von potenziellen Vertragspartnern hinausgehender konkreter Beitrag geleistet werde, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen. Der Vermittler selbst sei am vermittelten Leistungsaustausch nicht beteiligt. Er werde im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig. Für die Kunden des Abgabepflichtigen wäre klar erkennbar, dass die Wetten nicht von ihm angeboten, sondern lediglich vermittelt werden. Seine Leistung sei die Vermittlungstätigkeit gegen Provision, die darin bestehe, auf einen Interessenten mit dem Ziel eines Vertragsabschlusses zwischen diesem und dem Auftraggeber einzuwirken. Der Auftraggeber sei der

Empfänger der Vermittlungsleistung. Unter Grundstücksleistungen würden nur diejenigen Dienstleistungen fallen, die einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen würden. Dazu müsste das Grundstück zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der Leistung sein und der Ort des Grundstückes müsste dem des Endverbrauches entsprechen. Die Nutzung eines Grundstückes bestehe nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH darin, dem Vertragspartner eine Fläche passiv zu überlassen und ihm dabei das Recht zuzusichern, diese Fläche wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dies ist aber bei dem abgeschlossenen Wettvermittlungsvertrag nicht der Fall. Dem Wettanbieter Unternehmen_1. wäre es vertraglich gar nicht gestattet, das Lokal jederzeit (also auch außerhalb der Öffnungszeiten) zu betreten und zu benutzen. Wesentlicher bzw. leistungsprägender Bestandteil des an den ausländischen Wettanbieter erbrachten Leistungsbündels sei die eigentliche Vermittlung der Wettkunden. Dies sei derjenige Leistungsbestandteil, auf den es dem ausländischen Wettanbieter tatsächlich ankomme. Sämtliche anderen Leistungsbestandteile würden entweder nur im Gefolge der eigentlichen Wettvermittlung vorkommen oder diese ergänzen. Ohne die Wettvermittlung selbst hätten diese Leistungsbestandteile aber keinen eigenen Zweck für den Wettanbieter, sondern würden bloß das Mittel darstellen, um die Vermittlungsleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Auch die Zurverfügungstellung der Geschäftsräumlichkeiten des Abgabepflichtigen sei nicht wesentlicher Bestandteil der Leistungsbeziehungen zwischen dem Abgabepflichtigen als Vermittler und der Unternehmen_1 als Wettanbieter. Leistungen wie die Zurverfügungstellung von Sitzmöglichkeiten, sanitären Anlagen und Konsumationsmöglichkeiten von Speisen und Getränken seien nicht Gegenstand des Wettvermittlungsvertrages. Auch würden diese Leistungen vom Beschwerdeführer nicht an die Unternehmen_1 erbracht, sondern an die Gäste des Lokals und zwar unabhängig davon, ob diese Wetten abschließen oder nicht, erbracht werden. In der Beschwerdeentscheidung werde das Bestehen einer Vermittlungsleistung u.a. aufgrund der Höhe des Entgelts verneint. Dieser Ansicht könne ebenfalls nicht gefolgt werden. Das Entgelt sei abhängig von der Intensität der vom Beschwerdeführer unternommenen Anstrengung, Wettabschlüsse mit seinen Gästen herbeizuführen. Er sei bestrebt, durch aktives Tun seine Gäste vermehrt zum Abschluss von Wetten zu animieren, um so seinen Provisionsanspruch zu erhöhen. Die Höhe der Provisionen (Zahl_1% bzw. Zahl_2% des bereinigten Hold) resultiere daraus, dass der Beschwerdeführer auch das Risiko trage, trotz zahlreichen Wettabschlüssen keinen Provisionsanspruch zu lukrieren, weil sich z.B. durch ausbezahlte Gewinne kein positiver Hold ergebe. Das Vermittlungsentgelt sei abhängig vom Bemühen des Beschwerdeführers, das Entgelt sei also leistungsabhängig. Ausschließlich nach dem Umsatz festgesetzte Entgelte für die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten seien jedoch keineswegs fremdüblich. Aber selbst wenn die Zurverfügungstellung der Geschäftsräumlichkeiten als Bestandteil des Leistungsbündels anzusehen sein sollte, das vom Beschwerdeführer an die Unternehmen_1 erbracht werde, könne es

sich dabei nicht um den dominierenden bzw. leistungsprägenden Leistungsbestandteil handeln. Denn ohne die eigentliche Wettvermittlung, also ohne ein über die bloße Namhaftmachung von potenziellen Vertragspartnern hinausgehendes "aktives Tun", hätte eine solche Zurverfügungstellung für die Unternehmen_1 als Wettanbieter nämlich überhaupt keinen Sinn oder Zweck. Würde also der Beschwerdeführer in seinen Geschäftsräumlichkeiten keine Wettvermittlungen durchführen, wären diese Räumlichkeiten für den Wettanbieter Unternehmen_1. völlig bedeutungslos. Weiters sei anzumerken, dass die Geschäftsräumlichkeiten weder für die Durchführung der Vermittlungsleistung noch für den Wettabschluss zwischen Kunden und Wettanbieter Unternehmen_1. unverzichtbar seien: Die Kunden der Unternehmen_1 könnten ihre Wetten auch ohne Sitzgelegenheiten und Konsumationsmöglichkeiten im Internet platzieren. Offensichtlich handle es sich also bei der Zurverfügungstellung der Geschäftsräumlichkeiten lediglich um eine Nebenleistung, die der Hauptleistung Wettvermittlung diene und somit auch das umsatzsteuerliche Schicksal dieser Hauptleistung teile. Wie auch Univ.Prof. Dr. Michael Tumpel in seinem Aufsatz in SKW 9/2014, S 477 ff., - welchem obige Ausführungen teilweise auch entnommen seien - würden wir zu dem Ergebnis gelangen, dass es sich um die Hauptleistung Wettvermittlung und keinesfalls um eine Grundstücksleistung handle. Zudem sei beispielsweise verwiesen auf die Entscheidung des BFG Klagenfurt vom 31.7.2014 (GZ. RV/4100313/2009), Entscheidung des BFG Linz vom 17.9.2014 (GZ. RV/5100419/2012). Der Leistungsort aus Wettvermittlungen bis 31.12.2009 bestimme sich nach § 3a Abs. 4 UStG in der damaligen Fassung nach dem Ort der vermittelten Leistung. Da die vermittelte Leistung nicht in Österreich erbracht werde, seien auch die Vermittlungsumsätze in Österreich nicht umsatzsteuerbar. Der Leistungsort aus Wettvermittlungen ab 1.1.2010 bestimme sich nach der Generalklausel des gültigen § 3a Abs. 6 UStG: Der Ort des Vermittlungsumsatzes liege am Ort des Leistungsempfängers, die Vermittlungsumsätze seien somit in Österreich nicht umsatzsteuerbar. Es werde daher beantragt, die Einnahmen von der Unternehmen_1 (Wettvermittlungsumsätze) in den Jahren 2007, 2008, 2009 und 2010 als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln und daher von der Umsatzbesteuerung auszunehmen.

I.5.) Das über die Beschwerde ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom Datum_1, GZ._RV_1, wurde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom Datum_2, GZ._RR_1, gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben, sodass die gegenständliche Beschwerde wiederum unerledigt ist.

II.) Sachverhalt und Beweiswürdigung:

II.1.) Der Beschwerdeführer betreibt in Ort_1 den Gastronomiebetrieb "Firma_1".

Der Abgabepflichtige hat mit Vereinbarung vom 15. bzw. 21. Jänner 2009 mit dem in Staat_1 ansässigen lizenzierten Wettanbieter Unternehmen_1. einen sog. Wettvermittlungsvertrag abgeschlossen. Nach diesem Vertrag stattet Unternehmen_1. das Lokal des Beschwerdeführers mit einem Wettterminal aus und leistet, teilweise in Zusammenarbeit mit der Unternehmen_2, den gesamten für den Betrieb erforderlichen

Support. Die Wettterminals sind online mit Unternehmen_1. verbunden, der auch die Wetten auswertet. Die Wettabwicklung erfolgt in der Weise, dass der Wettvertrag unmittelbar zwischen dem jeweiligen Kunden und Unternehmen_1. zustande kommt. Der Beschwerdeführer wird ermächtigt, die Geldbeträge für Unternehmen_1. treuhändig einzuziehen sowie Gewinne an die Kunden treuhändig auszuzahlen und/oder Wetteinsätze zurückzuzahlen. Der Beschwerdeführer verwaltet die Wetteinnahmen für Unternehmen_1. treuhändig und haftet auch für diese. Die Wettabrechnung erfolgt ausschließlich und direkt zwischen ihm und Unternehmen_1..

Die Leistung des Beschwerdeführers besteht neben der Duldung der Aufstellung eines Wettterminals im Lokal in einer Reihe weiterer Leistungen zur Gewährleistung des durchgehenden Vorhandenseins der räumlichen, technischen und personellen Voraussetzungen zur ordnungsgemäßen Durchführung des Wettvermittlungsvertrages (ua. Bereitstellung von Strom, Aufrechterhaltung der Spielbereitschaft während der Öffnungszeiten, Wettabwicklung sowie treuhändige Verwaltung der Spielgelder).

Das Entgelt (sog. "Vergütung") für die Leistung des Beschwerdeführers besteht in einem prozentuellen Anteil an den Wetterträgen (nach Punkt 5 des Vertrages: Zahl_1% des bereinigten Hold bei "A" bzw. Zahl_2% des bereinigten Hold bei sonstigen Wetten einschließlich Livewetten). Die von der Unternehmen_1. gewährten "Vergütungen" beliefen sich im strittigen Jahr 2007 auf eine Höhe von Betrag_5 €, im Jahr 2008 auf eine Höhe von Betrag_6 €, im Jahr 2009 auf eine Höhe von Betrag_7 € sowie im Jahr 2010 auf eine Höhe von Betrag_8 €.

II.2.) Der streitwesentliche Sachverhalt ergibt sich aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den vom Abgabepflichtigen unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamt_A im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, ABpNr._1, der Beschwerdeentscheidung vom 31. August 2015, der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 16. Februar 2011 in Verbindung mit dem Vorlageantrag vom 8. September 2015 sowie aus dem Wettvermittlungsvertrag vom 15. bzw. 21. Jänner 2009.

III.) Rechtslage:

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Ein Unternehmer ist gemäß § 2 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

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

III.1.) Rechtslage in den strittigen Jahren 2007 bis 2009:

Eine Vermittlungsleistung wird nach § 3a Abs. 4 UStG in der in diesen Jahren strittigen Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird nach § 3a Abs. 6 UStG dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird nach § 3a Abs. 9 lit. a UStG die im § 3a Abs. 10 UStG bezeichnete sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 9 UStG sind nach § 3a Abs. 10 UStG ua. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel (Z 12), die Telekommunikationsdienste (Z 13) und die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (Z 15).

In den übrigen Fällen wird gemäß § 3a Abs. 12 UStG eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

Die Vorschrift des § 3a Abs. 12 UStG idF BGBl I 2007/24 enthält die Generalklausel. Kommt keine Spezialvorschrift zur Anwendung, ist für die Bestimmung des Leistungsortes der Ort maßgeblich, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Der Unternehmer betreibt sein Unternehmen an dem Ort, wo sich die Leitung befindet. Das wird der Ort sein, an dem er seine gewerbliche Tätigkeit anbietet (Kolacny/Caganek, UStG 19943 (2005) § 3a Anm. 34).

III.2.) Rechtslage in dem strittigen Jahr 2010:

Nach § 3a Abs. 5 Z 1 UStG in der im strittigen Jahr 2010 geltenden Fassung Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 2009/52, gilt für Zwecke der Anwendung der § 3a Abs. 6 bis 16 UStG und Art. 3a UStG als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2 UStG, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG ausgeführt wird, vorbehaltlich des § 3a Abs. 8 bis 16 UStG und Art. 3a UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird nach § 3a Abs. 9 UStG dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Nach § 3a Abs. 14 UStG sind sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 13 UStG ua. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel (Z 11), die Telekommunikationsdienste (Z 12) und die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (Z 14).

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG, bestimmt sich der Leistungsort für die in § 3a Abs. 14 UStG genannten Leistungen grundsätzlich nach der B2B-Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG (Empfängerort; Mehlhardt/Tumpel, UStG, 2012, § 3a Rz 226).

Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler selbst

steht außerhalb des vermittelten Leistungsaustausches. Seine Leistung besteht in der Vermittlungstätigkeit gegen Entgelt (Provision). Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 1 oder 2 UStG, bestimmt sich der Leistungsort grundsätzlich nach der B2B-Generalklausel (§ 3a Abs. 6 UStG; Mehlhardt/Tumpel, UStG, 2012, § 3a Rz 137).

IV.) Erwägungen:

IV.1.) Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem vergleichbaren Fall mit Erkenntnis vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, zu der im Jahr 2009 gegebenen Rechtslage wie folgt ausgeführt:

"22 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).

23 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).

24 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, UStG4 § 3a Rz 70 mwN).

25 Die getroffenen Feststellungen lassen allerdings nicht erkennen, in welcher Form die Revisionswerberin einen konkreten Beitrag zum Vertragsabschluss geleistet hätte oder inwieweit sie durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen XY und den Besuchern ihres Lokals einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeigeführt hätte. So hat das Bundesfinanzgericht zwar das Erbringen einer Vielzahl von Supportleistungen durch die Revisionswerberin an XY festgestellt, 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.

26 Wenn die Revision des Finanzamts dagegen vermeint, es liege hinsichtlich des Leistungsbündels der mitbeteiligten Partei keine Vermittlungsleistung, sondern eine einheitliche (Grundstücks-) Leistung iSd § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009, so kann ihr allerdings gleichfalls nicht gefolgt werden. 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).

27 Davon kann im Revisionsfall - wie die mitbeteiligte Partei zu Recht ausführt - nicht ausgegangen werden, weil keine Feststellungen darüber getroffen worden sind und auch keinerlei Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die mitbeteiligte Partei der XY 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.

28 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.

29 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).

30 Liegen somit nach dem UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009 weder eine Vermittlungsleistung iSd § 3a Abs. 4 UStG 1994 noch eine Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 6 UStG 1994 vor und sind auch keine anderen speziellen Leistungsregeln anwendbar, so kommt letztlich die Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG 1994 zur Anwendung. Demnach wird eine sonstige Leistung "an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer (d.i. im Revisionsfall die Revisionswerberin) sein Unternehmen betreibt", womit sich das angefochtene Erkenntnis als rechtswidrig erweist."

IV.2.) Vergleichbar mit dem dem obigen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Sachverhalt hat der Beschwerdeführer im gegebenen Fall ebenso keine Mitwirkung zum Vertragsabschluss zwischen den Besuchern des Lokals (= Automatenspielern) und der Unternehmen_1. geleistet, da er keine unmittelbare Rechtsbeziehungen bzw. keinen Leistungsaustausch zwischen diesen hergestellt hat. Der Beschwerdeführer leistete keinen konkreten Beitrag zum Vertragsabschluss zwischen dem Automatenspieler und der Unternehmen_1. als Automatenglückspielanbieter, sondern

erbrachte dem ausländischem Unternehmen lediglich Supportleistungen wie die Duldung der Automatenaufstellung sowie treuhändige Verwaltung der (Spiel)Gelder. Derartige Leistungen können nach obigen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes keine Vermittlungsleistung iSd UStG begründen.

Der Verwaltungsgerichtshof verwirft in seinem obigen Erkenntnis ebenso die Rechtsauffassung des Finanzamtes_A, die gegenständlichen Supportleistungen eines Lokalbetreibers an einen Automatenglückspielanbieter würden zu einer einheitlichen (Grundstücks-)Leistung iSd § 3a Abs. 6 UStG idF bis 31.12.2009 bzw. § 3a Abs. 9 UStG idF ab 1.1.2010 führen. Der Beschwerdeführer hat der Unternehmen_1. kein Recht eingeräumt, die Geschäftslokale oder Teile derselben so in Besitz zu nehmen, als ob sie dessen Eigentümerin wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Die Unternehmen_1 mietete im gegebenen Fall keinen (Teil eines) Grundstückes bzw. Geschäftslokals von dem Beschwerdeführer an.

Der Beschwerdeführer führte in den strittigen Jahren 2007 bis 2010 an die Unternehmen_1 weder eine Vermittlungsleistung iSd UStG noch eine Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 6 UStG idF bis 31.12.2009 bzw. § 3a Abs. 9 UStG idF ab 1.1.2010 aus.

IV.3.) Bei der Unternehmen_1. handelt es sich nach der Aktenlage um einen Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG bzw. im Jahr 2010 iSd § 3a Abs. 5 Z 1 UStG mit (unstrittigen) Sitz in Staat_1, sohin im Unionsgebiet. Es erübrigt sich damit eine weitere Erörterung hierüber, ob die gegenständliche Leistung des Abgabepflichtigen eine Katalogleistung verwirklicht, können doch daher im vorliegenden Fall die Regelungen der § 3a Abs. 9ff UStG idF bis 31.12.2009 bzw. § 3a Abs. 14ff UStG idF ab 1.1.2010 ebenso wenig wie die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBl II 2010/173, Anwendung finden.

Im gegebenen Fall ist damit keine spezielle Leistungsortregelung des § 3a UStG heranzuziehen.

IV.4.a) Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2009:

Nach der Generalklausel des § 3a Abs. 12 UStG idF bis 31.12.2009 wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Der Beschwerdeführer betreibt sein Unternehmen in Ort_1, sohin in Österreich. Der Abgabepflichtige erbringt somit seine Leistungen an die Unternehmen_1 von Österreich aus. Die streitgegenständlichen Leistungen sind daher gemäß § 3a Abs. 12 UStG bis 31.12.2009 in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Das Finanzamt_A hat die streitgegenständlichen Leistungen in den bekämpften Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2007 bis 2009 rechtmäßig der Umsatzsteuer unterworfen, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

IV.4.b) Umsatzsteuer für das Jahr 2010:

Nach der Generalklausel des § 3a Abs. 6 UStG idF ab 1.1.2010 wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer ausgeführt wird, - abgesehen von im konkreten Fall nicht gegebenen Leistungen - an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Der Abgabepflichtige erbringt seine Leistungen an die Unternehmen_1. als empfangendes Unternehmen. Nachdem diese ihr Unternehmen in Staat_1 betreibt, befindet sich im gegenständlichen Jahr 2010 der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG idF ab 1.1.2010 in Staat_1. Die streitgegenständlichen Leistungen des Beschwerdeführers sind somit in Österreich nicht steuerbar.

Das Finanzamt_A hat im Jahr 2010 die gegenständlichen (Provisions)Zahlungen zu Unrecht der Umsatzsteuer unterzogen; der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 ist daher Folge zu geben.

Die Berechnung der Umsatzsteuer ergibt sich aus dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 (mit Ausfertigungsdatum 9. November 2011), welcher als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung ist.

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur zur (umsatz)steuerlichen Beurteilung von Supportleistungen bei Glückspielumsätzen von (Automaten)Glückspielbetreibern, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 21. März 2018