

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch herger weilguny steuerberatung wirtschaftsprüfung GmbH, Reichsstraße 24a, 3300 Amstetten, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. Dezember 2015 betreffend Umsatzsteuer 2014 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen, mit Bescheid vom 11.12.2015 aufgehobenen Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 22.07.2015 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

### I. Verfahrensgang

1. Mit Eingabe vom **11.12.2014** brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge: „Bf.“) folgende **Anfrage zur umsatzsteuerlichen Behandlung von „Server Housing“** bei der belangten Behörde ein:

#### *„Sachverhalt“*

*Die \*\*\*Bf1\*\*\* stellt ihren Kunden gewerbliche Räumlichkeiten und eine funktionsfähige Internetverbindung samt Stromversorgung für die Aufstellung von Server Hardware zur Verfügung.*

*Der Leistungsumfang umfasst die „Vermietung“ geeigneter Räumlichkeiten sowie die Zurverfügungstellung einer Internetverbindung samt Stromanschluss. Die Hardware wird vom Kunden zur Verfügung gestellt. Die Wartung der Hardware ist nicht umfasst, wird nach Wunsch jedoch separat abgerechnet. Es wird vertraglich weder eine konkrete Räumlichkeit, noch ein konkreter Ort an dem der Server aufgestellt werden soll vereinbart.*

### **Würdigung**

*Unserer Auffassung nach entspricht das Einstellen von Fremdserver der Leistung eines Lagers, das je nach ausschließlicher Nutzung durch den Kunden am Grundstücksort (§ 3 Abs. 9 UStG) gebunden ist oder nicht. So ist nach RZ 639x UStRI eine Lagerung von Gegenständen (zB Lager- oder Kühlhaus), dann am Grundstücksort gelegen, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Kunden gewidmet ist, unabhängig davon, auf welcher zivilrechtlichen Leistung dies beruht. Wird dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt (RZ 6400), liegt eine sonstige Leistung nach § 3a Abs. 6 UStG vor.*

*Da die \*\*\*Bf1\*\*\* ihren Kunden keinen speziellen Raum widmen, nicht einmal eine Lageadresse bekannt geben, sondern sich lediglich verpflichten den Server „irgendwo“ in Österreich zu lagern und mit entsprechender Infrastruktur (Strom, Internet usgl.) zu versorgen, kann unserer Auffassung nach als sonstige Leistung eingeordnet werden.*

*Wir bitten um Ihre Stellungnahme, ob Sie unserer Ansicht folgen.“*

Diese Anfrage enthält im Gegensatz zu anderen Schriftsätzen der steuerlichen Vertretung der Bf. keinen Hinweis auf allfällige Beilagen.

Eine Beantwortung der obenstehenden Anfrage durch die belangte Behörde vor Beginn der Außenprüfung im Jahr 2015 ist nicht aktenkundig.

**2. Der Bescheid über einen Prüfungsauftrag** betreffend Umsatzsteuer und zusammenfassende Meldung, jeweils betreffend den Zeitraum 01/2015 bis 04/2015, wurde der Bf. gem. § 147 Abs. 1 BAO am **09.07.2015** zur Kenntnis gebracht (\*\*\*ABNr\*\*\*).

**3. Mit E-Mail vom 21.07.2015 des Betriebsprüfers an die Fachvorständin** der belangten Behörde wurde dieser die Anfrage der Bf. (vgl. Punkt 1.) übermittelt.

**3.1. Der Text dieses E-Mails** lautet:

*„Im Anhang übersende ich Ihnen eine Anfrage der steuerlichen Vertretung der Fa. \*\*\*Bf1\*\*\*. Ich führe gerade bei diesem Unternehmen eine Umsatzsteuerprüfung durch. Anlässlich dieser Prüfung wurde ich von Herrn \*\*\*1\*\*\* mit dem in der Anfrage enthaltenen Problem konfrontiert. Dabei musste ich feststellen, dass weder im Akt noch beim Fachexperten Bereich Umsatzsteuer, Koll. \*\*\*2\*\*\*, eine diesbezügliche Anfrage vorliegt. Es muss daher angenommen*

werden, dass diese irgendwie „verloren“ gegangen sein muss. Aus diesem Grund erlaube ich mir, die beiliegende Anfrage hinsichtlich des Leistungsvertrages bzw. der steuerlichen Behandlung des sogenannten „server-housing“ nun offiziell an den Fachbereich weiterzuleiten.

Darüber hinaus lege ich eine aktuelle Vereinbarung zwischen der \*\*\*Bf1\*\*\* und einem Kunden über eben dieses „server-housing“ bei, um die Rahmenbedingungen unter denen dies derzeit erfolgt zu verdeutlichen. Ich ersuche um Weiterleitung der Anfrage an den/die zuständige(n) Fachexperten(in).

Da nicht abzusehen ist, wie lange die Erledigung der Anfrage dauern wird, ist beabsichtigt die gegenwärtig laufende Prüfung abzuschließen und den steuerlichen Vertreter auf die zu erwartende Erledigung der Anfrage zu verweisen.“

**3.2.** Der E-Mail vom 21.07.2015 angeschlossen war ein „**Bitcoin Miner Housing-Vertrag**“ vom **15.09.2014**, abgeschlossen zwischen der Bf. und einem deutschen Unternehmen. Dieser lautet auszugsweise:

### **„1. Umfang**

Dieser Vertrag regelt die Nutzung der von \*\*\*Bf1\*\*\* angebotenen Internet-Dienste für Bitcoin Miner Housing gemäß Punkt 2 dieses Vertrages bis zu einer Leistungsaufnahme von maximal 17750 Watt aus 50 Schuko-Steckdosen mit 50 RJ45 Netzwerkanschlüssen.

### **2. Vertrags- und Leistungsumfang**

\*\*\*Bf1\*\*\* stellt dem Kunden gewerbliche Räumlichkeiten und eine funktionsfähige Internetverbindung samt Stromversorgung für die Aufstellung von Bitcoin Mining Hardware zur Verfügung. Der Leistungsumfang dieses Vertrages umfasst die Vermietung geeigneter Räumlichkeiten sowie die Zurverfügungstellung einer Internetverbindung samt Stromanschluss durch \*\*\*Bf1\*\*\*. Die Hardware ist vom Kunden zur Verfügung zu stellen. Die Wartung der Hardware erfolgt auf Wunsch des Kunden durch \*\*\*Bf1\*\*\*, eventuelle Ersatzteile und Aufwände werden in Abstimmung mit dem Kunden separat verrechnet.

Das unter Punkt 5. angeführte Entgelt beinhaltet außerdem die Miete für 40 Stück Netzteile geeignet für Antminer S3 bis 355 Watt.

### **3. Pflichten von \*\*\*Bf1\*\*\***

\*\*\*Bf1\*\*\* ist für die ausreichende Klimatisierung des vermieteten Raumes verantwortlich. \*\*\*Bf1\*\*\* sorgt auch dafür, dass der Internetzugang durchgehend vorhanden ist. Bei Auftreten von technischen Schwierigkeiten wird \*\*\*Bf1\*\*\* alle möglichen Maßnahmen treffen, um den Zugang so bald wie möglich wiederherzustellen.

\*\*\*Bf1\*\*\* sorgt für die Instandhaltung und Pflege der Hardware. \*\*\*Bf1\*\*\* wird im Falle von Störungen auch die Reparatur und - wenn erforderlich – den Austausch von Teilen durchführen, \*\*\*Bf1\*\*\* wird die Notwendigkeit der Durchführung solcher Reparaturen dem Kunden unverzüglich mitteilen.

#### **4. Pflichten des Kunden**

Der Kunde verpflichtet sich, \*\*\*Bf1\*\*\* von Störungen unverzüglich zu verständigen. Für den Download von Daten auf die Hardware ist der Kunde allein verantwortlich. Auch die Wartung der Software für den Bitcoin Miner fällt ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.“

(...)

#### **5. Entgelt**

Das monatliche Entgelt für die vertraglichen Leistungen von \*\*\*Bf1\*\*\* beträgt EUR 1587,80, es handelt sich um UST-freien innergemeinschaftlichen Umsatz. Das Entgelt ist spätestens bis zum 5. eines jeden Monats zu begleichen.

#### **6. Vertragsdauer (...)**

#### **7. Gewährleistung, Haftung**

\*\*\*Bf1\*\*\* garantiert eine Verfügbarkeit der Stromversorgung, Internetverbindung und Kühlung von 95% im Jahr. Darüber hinaus darf eine Unterbrechung nicht mehr ein 1 Wache betragen. Wenn die Verfügbarkeit nicht unter dieses Ausmaß fällt, ist eine Preisminderung ausgeschlossen.

Die Gewährleistung ist im Falle von Störungen, die auf höhere Gewalt zurückzuführen sind oder die nicht im Einflussbereich von \*\*\*Bf1\*\*\* liegen, ebenfalls ausgeschlossen.

Ansonsten haftet \*\*\*Bf1\*\*\* im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen, wobei die Haftung für \*\*\*Bf1\*\*\* für Vermögensschäden auf grobes Verschulden beschränkt ist.

#### **8. Sperre (...)**

#### **9. Allgemeines (...)"**

#### **4. Mit Umsatzsteuererklärung 2014 vom 21.07.2015 erklärte die Bf. Folgendes:**

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag
Steuerbarer Umsatz	000	18.401,87
Innengemeinschaftliche Lieferungen	017	12.600,00

20% Normalsteuersatz	022	5.801,87
Steuerschuld gem. § 19	057	232,46
Innengemeinschaftliche Erwerbe	070	8.243,29
20% Normalsteuersatz	072	8.243,29
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	4.911,16
Bereits entrichtete EUSt	061	109,12
EUSt gem. § 26 (3)	083	7.557,65
Vorsteuern innengemeinschaftlicher Erwerb	065	1.648,66
Vorsteuern § 19(1), Art. 19,2	066	232,46

**5.** In der **Niederschrift zum Betriebsprüfungsbericht vom 22.07.2015** ist unter Punkt Tz. 2 festgehalten, dass die steuerliche Behandlung des vom Unternehmen praktizierten „server-housings“ derzeit als in Österreich nicht steuerbarer Umsatz behandelt werde und dass dazu auf das Ergebnis der an den Amtsfachbereich weitergeleiteten schriftlichen Anfrage verwiesen werde.

**6.** Am **22.07.2015** erging der **Umsatzsteuerbescheid 2014** erklärungsgemäß.

**7.** Aus einem **Aktenvermerk der belangten Behörde vom 03.08.2015** über ein Telefonat mit dem bundesweiten Fachbereich Umsatzsteuer geht hervor, dass laut dem Vertrag die Anfragerin verpflichtet sei, geeignete Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen. Sie garantiere eine funktionsfähige Internetverbindung, Stromversorgung und Kühlung während 95 % des Jahres. Damit bestehe nach Auffassung des bundesweiten Fachbereiches Umsatzsteuer ein enger und unabdingbarer Zusammenhang der erbrachten Leistung mit dem Grundstück, auf welchem der Server aufgestellt werde. Das Finanzamt könne seine Auskunft in diesem Sinne erteilen.

**8.** Mit **Auskunft zu sachverhaltsbezogener Anfrage vom 03.08.2015** beantwortete die belangte Behörde die Anfrage der Bf. vom 11.12.2014 unter Zitierung des Anfragetextes wie folgt:

„Aus dem vorgelegten „Bitcoin Miner Housing Vertrag“ vom 15.09.2014 ist ersichtlich, dass sich die Anfragerin verpflichtet hat, einer ausländischen Mieterin geeignete Räumlichkeiten für die Aufstellung eines der Mieterin gehörenden Servers zur Verfügung zu stellen. Sie garantiert eine funktionsfähige Internetverbindung, Stromversorgung und Kühlung während 95 % des Jahres. Die Wartung der Hardware erfolgt auf Wunsch des Kunden durch die Anfragerin. Darüber hinaus werden von der Vermieterin 40 Stück Netzteile zur Verfügung gestellt.“

„Abgabenrechtliche Beurteilung mit Begründung:

Gem. § 3a Abs. 9 UStG 1994 wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Wie im Sachverhalt geschildert, hat die Abgabepflichtige zur Aufstellung des Servers geeignete Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen. Sie garantiert eine funktionsfähige Internetverbindung, Stromversorgung und Kühlung während 95 % des Jahres.

Der zu beurteilende Fall ist nach Auffassung des Finanzamtes nicht vergleichbar mit einem Lagerplatz, auf welchem Gegenstände, die dem Kunden gehören, auf einem beliebigen Platz gelagert werden können, ohne dass ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung des Kunden gewidmet ist.

Vielmehr besteht ungeachtet der Tatsache, dass der Aufstellort des Servers im Vertrag nicht konkret genannt wird, durch die eingegangene Verpflichtung zur Zurverfügungstellung einer geeigneten Räumlichkeit samt der notwendigen Infrastruktur und den notwendigen Anschlüssen (Strom, Internetverbindung und Kühlung) nach Auffassung des Finanzamtes jener enge und unabdingbare Zusammenhang der erbrachten Leistung mit dem Grundstück (Stellplatz des Servers), der für eine Beurteilung der Leistung als Grundstücksleistung maßgeblich ist.

Es liegt daher hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten für den Server eine am Grundstücksort steuerbare und steuerpflichtige Leistung vor.

**9.** Die belangte Behörde ergänzte mit einer weiteren **Auskunft zur sachverhaltsbezogener Anfrage vom 02.11.2015** die zuvor erteilte Auskunft vom 03.08.2015 wie folgt:

„Aufgrund Ihrer Urgenzen erfolgte eine nochmalige Überprüfung der Sach- und Rechtslage. Das Finanzamt vertritt nach Befassung des bundesweiten Fachbereiches weiterhin die Auffassung, dass im gegenständlichen Fall eine Grundstücksleistung vorliegt.

Im Gegensatz zur Ansicht der steuerlichen Vertretung erbringt der Steuerpflichtige keine Lagerleistung sondern ein ganzes Leistungsbündel, dessen wesentlicher Bestandteil als Grundstücksleistung gem. [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) zu beurteilen ist. Unter einem Lager ist wohl ein Ort zu verstehen, an dem bestimmte Waren vorübergehend aufbewahrt werden. Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber nicht um einen Ort, an dem die Ware (hier: Server) aufbewahrt werden, sondern um einen Ort, an dem Server aufgestellt und in Betrieb genommen werden. Dadurch unterscheidet sich die vom Steuerpflichtigen erbrachte Leistung wesentlich von einer Lagerleistung.

Im gegenständlichen Fall hat der Steuerpflichtige ein gesamten Leistungsbündel (Zur Verfügung stellen von Räumlichkeiten, Internetverbindung, Strom und Klimatisierung des Raumes usw.) zu erbringen. Diese Leistungen sind derart eng miteinander verbunden, dass eine Aufspaltung in mehrere selbständige Leistungen künstlich und wirklichkeitsfremd wäre. Es ist daher von einer einheitlichen sonstigen Leistung auszugehen.

Zentrales Element dieses Leistungsbündel ist lt. vorliegendem Vertrag die Bereitstellung von Räumlichkeiten für das Aufstellung der Server sowie das zur Verfügung Stellung von Strom und einer Internetverbindung, damit die Server in Betrieb genommen werden können. Diese Leistung ist als Grundstücksleistung anzusehen, deren Leistungsart sich nach der Lage des Grundstücks bestimmt. Von einer Grundstücksleistung ist nämlich auszugehen, wenn die sonstige Leistung nach Sinn und Zweck der Vorschrift in einem engen Zusammenhang mit dem Grundstück steht. Grundsätzlich genügt ein sachlicher Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück, eine körperliche Leistung am Grundstück ist nicht erforderlich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl. § 3a Tz 81 mwV). Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst bezieht (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O., § 3a Tz 82). Auch der EuGH verlangt 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 wird dann gegeben sein, wenn das Grundstück zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der Leistung ist und der Ort des Grundstücks dem des Endverbrauchs entspricht (vgl. Tumpel in SWK 9/2014, 477, mwV).

Dies ist zB auch der Fall bei der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen oder die Überlassung von Standflächen zur Aufstellung von Zigarettenautomaten, wodurch im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge das Recht zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufautomaten eingeräumt wird (EuGH 12.6.2003, Rs. [C-275/01](#), "Sinclair Collins, Rn 30). Wie im Falle der Zigarettenautomaten ist auch im vorliegenden Fall ein hinreichend enger Zusammenhang zwischen den Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen und der Aufstellung der Server und der vorhandenen Infrastruktur (zum Zwecke der Inbetriebnahme dieser durch den Kunden) gegeben.

Dass die Bereitstellung der Räumlichkeiten zentraler und wesentlicher Bestandteil der erbrachten Leistungen ist, dafür spricht auch, dass die Vertragsparteien im vorgelegten Vertrag mehrfach die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen ausdrücklich ansprechen und den Leistungsumfang selbst mit der „Vermietung geeigneter Räumlichkeiten sowie die Zurverfügungstellung einer Internetverbindung samt Stromanschluss“ beschreiben. (vgl. Punkt 2 und 3 des vorgelegten Vertrages)

Die Räumlichkeiten sind daher als Standort der Server zentraler und unerlässlicher Bestandteil der an den Kunden erbrachten Leistungen. Die übrigen Leistungselemente, sind der Grundstücksleistung untergeordnet und haben ergänzenden Charakter. Eine (unecht) steuerbefreite Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten iSd [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) liegt dabei nicht vor, da in diesem Fall dem Vertragspartner nicht für eine bestimmte Dauer das Recht zugesichert wird, das Grundstück bzw. einen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu

*nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. Ruppe/Achaz, UStG, 4. Auflage, § 6 Tz 357).“*

**10. Mit Ergänzungsersuchen vom 09.11.2015**, zugestellt am 10.11.2015, wurde die Bf. unter Bezugnahme auf die genannte Rechtsauskunft aufgefordert, für den Veranlagungszeitraum 2014 sowie für die Umsatzsteuer-Voranmeldungszeiträume 01/2015 bis 09/2015 berichtigte Erklärungen sowie Berechnungen der Besteuerungsgrundlagen vorzulegen. Dies sei erforderlich, da bislang die mit dem Serverhousing für ausländische Unternehmer im Zusammenhang stehenden Leistungserlöse in Österreich nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen worden seien. Da der bisherigen Rechtsmeinung der Bf. in der Auskunft durch den Amtsfachbereich/bundesweiten Fachbereich nicht entsprochen worden sei und die bisher als nicht steuerbar behandelten Umsätze aus den vorliegenden Erklärungen nicht zu ersehen seien, werde die Bf. daher aufgefordert, entsprechend berichtigte Erklärungen bis zum 30.11.2015 beizubringen.

**11. Per E-Mail vom 10.12.2015** übermittelte die Bf. die als nicht steuerbar behandelten Server Housing Umsätze aus 2014 (Rechnungsbetrag in der Höhe von insgesamt EUR 22.551,80):

[...]

**12. Aus einer Aktennotiz der belangten Behörde vom 11.12.2015** geht hervor, dass laut der Bf. die Nachforderung an USt an Kunden problematisch bzw. nicht möglich sei und deshalb der bisherige Rechnungs(netto)betrag als Bruttobetrag angesehen und die USt mit 20% herausgerechnet werde. Daraus würden sich bei EUR 22.551,80 Summe (laut E-Mail vom 10.12.2015) und 20% Steuer ein Nettobetrag vom EUR 18.793,17 und eine Umsatzsteuer von EUR 3.758,64 ergeben. Daraus würden sich insgesamt ein steuerbarer Umsatz für 2014 von EUR 37.195,04 sowie bei 20% Normalsteuersatz daraus ein Betrag von EUR 24.595,04 ergeben. Konsequenterweise sei auf Grund der Besteuerung der bisher als nicht umsatzsteuerbar behandelten Leistungen für das „Server Housing“ für ausländische Kunden auch die Gewinnermittlung entsprechend zu adaptieren und die Einnahmen um die abzuführenden USt zu vermindern (EUR -5.277,67 – 3.758,64 = -9.036,31).

**13. Mit Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 11.12.2015** wurde der **Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 22.07.2015** unter Hinweis auf eine sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit mit nicht geringfügiger Auswirkung **aufgehoben**.

**14. Mit Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015, zugestellt am 16.12.2015** wurde die Umsatzsteuer 2014 mit EUR -7.658,92 (anstatt bisher EUR -11.417,56) festgesetzt. Damit ergab sich eine Nachforderung in der Höhe von EUR 3.758,64. Laut dem Bescheid betrug der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch

EUR 24.595,04. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) betrug demnach EUR 37.195,04.

Zur Begründung wurde ausgeführt:

*„Bezugnehmend auf die schriftliche Auskunft des Amtsfachbereiches vom 2.11.2015 über die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen für das "Sever-Housing" in der die Ansicht vertreten wird, dass es sich dabei um ein Leistungsbündel handelt welches die Voraussetzungen für eine Grundstücksleistung erfüllt, und somit am Grundstücksort, also in Österreich, Umsatzsteuerpflicht gegeben ist, ist die bisherige Behandlung dieser Umsätze als nichtsteuerbar zu korrigieren. Da in der Besprechung vom 16.11.2015 seitens des Geschäftsführer-Gesellschafters die Ansicht geäußert wurde, dass eine Nachforderung der Umsatzsteuer bei den ausländischen Kunden problematisch bzw. unmöglich sein wird wird der bisher vereinnahmte Rechnungsbetrag als Bruttobetrag angesehen und die Umsatzsteuer mit 20 % herausgerechnet.“*

**15.** Mit Eingabe vom **14.01.2015** ersuchte die Bf. um **Fristerstreckung** zur Erhebung der Bescheidbeschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015 bis zum 29.01.2016. Die belangte Behörde reagierte nicht darauf („Erledigungsart: Keine Antwort“).

**16.** Am 29.01.2016 brachte die Bf. (rechtzeitig) die **Beschwerde vom 28.01.2016 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015** ein. Diese richtet sich gegen die Behandlung der Umsätze aus Server-Housing in Höhe von EUR 18.793,21 als in Österreich steuerpflichtige Grundstücksumsätze nach § 3a Abs. 9 UStG. Die Bf. beantragte die Entscheidung durch den **Senat** sowie die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung**. Die Begründung werde in einem weiteren Schreiben nachgereicht.

**17.** Mit **Mängelbehebungsauftrag vom 08.02.2016**, zugestellt am 09.02.2016, wurde der Bf. bekanntgegeben, dass der Beschwerde vom 29.01.2016 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015 die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und eine ausführliche Begründung dafür fehlen würden. Diese Mängel seien bis zum 01.03.2016 zu beheben.

**18.** Mit Eingabe der Bf. vom **05.02.2016**, bei der belangten Behörde eingelangt am 10.02.2016, wurde die **Begründung zur Beschwerde** wie folgt nachgereicht (Hervorhebung entsprechend der Eingabe):

#### **18.1. Begründung zur Beschwerde**

*„Zur umsatzsteuerlichen Behandlung wurde von unserer Mandantin am 11.12.2014 eine Finanzamtsanfrage gestellt. Zu einer Zeit, in der unsere Mandantin noch entsprechende Vereinbarungen mit ihren Kunden hätte treffen können. Die Finanzamtsanfrage wurde jedoch erst - nach Anregung aufgrund der USO-Prüfung für den Zeitraum 1/2015 - 4/2015*

*(Durchführung am 9.7.2015) - am 3.8.2015 beantwortet. Auf Basis dieser Auskunft hätte unsere Mandantin einen gemeinsamen Gesprächstermin mit der Abgabenbehörde angeregt. Leider kam es zu einem Termin nicht zustande, sondern es wurde vereinbart, eine weitere Auskunft des bundesweiten Fachverbandes abzuwarten. Diese Auskunft vom 2.11.2015 qualifizierte die erbrachten Server-Housing-Leistungen als Grundstücksortleistung. Auf Basis dieser zweiten Beantwortung kam ein Ersuchen um Ergänzung/Auskunft. Folge dessen kam es zu einem Besprechungsstermin mit der Abgabenbehörde am 16.11.2015 und in weiterer Folge am 10.12.2015 zur Übermittlung der bisher nicht steuerbar behandelten Server-Housing-Umsätze.*

*Unsere Mandantin bietet ihren Kunden den Service, deren Hardware einzustellen und diese mit Strom und einer Internetverbindung zu versorgen. Die Standorte der zur Verfügung gestellten Flächen liegen in Österreich. Unserer Ansicht nach entspricht dies einer sonstigen Leistung, die nach § 3 Abs. 6 UStG am Empfängerort steuerbar ist. Dieser Rechtsansicht folgend wurden die an deutsche Leistungsempfänger im Veranlagungsjahr 2014 erbrachten Server-Housing-Leistungen in der Jahresumsatzsteuererklärung 2014 als in Österreich nicht steuerbar behandelt, was zunächst mit Bescheid vom 22.7.2015 so veranlagt wurde.*

*Mit Bescheiden vom 11.12.2015 wurde der Ursprungsbescheid (vom 22.7.2015) gem. [§ 299 BAQ](#) aufgehoben und ein neuer Sachbescheid erlassen, in welchem die ursprünglich als nicht steuerbar behandelten Server-Housing-Umsätze als steuerbare und steuerpflichtige Grundstücksumsätze veranlagt wurden, woraus sich eine Nachforderung von EUR 3.758,64 ergibt. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen diesen Punkt des Umsatzsteuerbescheides vom 11.12.2015.*

*Der Argumentation der Abgabenbehörde wird widersprochen, da im gegenständlichen Fall gerade kein enger Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück besteht. Denn für die Kundschaft unserer Mandantin ist es unerheblich, wo genau deren Server stehen. Wesentlich ist nur, dass sie auf ihre Server schnell zugreifen können, was impliziert, dass diese fachgerecht irgendwo „stehen“. Ein physisches Zugreifen seitens der Kunden kann gänzlich ausgeschlossen werden.*

*Im Punkt 2 des der Abgabenbehörde im Rahmen der Anfrage als Muster zur Verfügung gestellten Bitcoin Miner Housing-Vertrages wird zudem der Vertrags- und Leistungsumfang mit „geeignete Räumlichkeiten“ umschrieben. Auf ein konkretes Grundstück wird nicht Bezug genommen. Ein konkretes Grundstück ist auch nicht gewollter Leistungsumfang. Die Kunden unserer Mandantin wollen im Grunde den Server irgendwo lagern und im speziellen Fall bedarf es zusätzlich einer starken Internetverbindung, Kühlung und eben eines Stromanschlusses. Wo genau der Server schlussendlich aufgestellt wird, ist dem Kunden im Zeitpunkt des Vertragsschlusses auch nicht bekannt bzw auch nicht von Interesse.*

*In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH und dem Unionsrecht sind sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nur solche Leistungen, die ausdrücklich*

*mit einem bestimmten Grundstück in Zusammenhang stehen und hierbei das bestimmte Grundstück auch selbst Gegenstand der Dienstleistung ist. Das bedeutet aber unserer Ansicht, dass sowohl den Kunden als auch der \*\*\*Bf1\*\*\* spätestens im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sein muss, an welchem Ort (auf welchem Grundstück) sich der Bitcoin Server zukünftig befinden wird.*

*Jedes in der Literatur und den UStR angeführte Beispiel für eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück (Vermietung, Verpachtung, Beherbergung, Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, Vermietung auf Campingplätzen, Reinigung, etc.) setzt voraus, dass es sich um ein im Vorfeld klar bestimmtes und konkretisiertes Grundstück handelt. Dies wird dann auch durch Aufnahme in die Verträge konkretisiert, um diesen geforderten, direkten Zusammenhang der Leistung mit dem Grundstück herzustellen. So handelt es sich beispielsweise laut Rz 639x UStR bei der Lagerung von Gegenständen (zB in einem Lager- oder Kühlhaus) um eine Grundstücksleistung, wenn hierfür ein **bestimmter Teil des Grundstückes der ausschließlichen Nutzung** durch den Kunden gewidmet ist, unabhängig davon, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Leistung erfolgt (zB Miet- oder Verwahrungsvertrag). Beide genannten Sachverhaltselemente, nämlich*

- die Nutzung eines bestimmten Teiles des Grundstückes und*
- Zurverfügungstellung zur ausschließlichen Nutzung*

*fehlen aber im vorliegenden Fall gänzlich.*

*Ganz allgemein ist ein enger Zusammenhang mit dem Grundstück dann gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des bestimmten Grundstückes selbst bezieht. Im konkreten Fall fehlt jedoch dieser vom EuGH und der Union geforderte direkte Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück, da es nach den tatsächlichen Umständen eben vollkommen egal ist, um welches Grundstück es sich handelt, solange die Erbringung der von der \*\*\*Bf1\*\*\* zugesagten Leistungen dort für den Kunden möglich ist. Es könnte somit auch der Keller im Einfamilienhaus des Gesellschafter-Geschäftsführers unserer Mandantin sein, solange die zugesagte Leistung dort erbringbar ist. Dem Grundstück kommt somit keine Hauptrolle zu.*

*Die Abgabenbehörde versucht in ihren Stellungnahmen, aufgrund der Nichtnennung des Aufstellungsortes der Bitcoin Server diesen rechtlich geforderten engen und unabdingbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und einem (x-beliebigen) Grundstück durch Analogien herzustellen. So wird bspw auf das Vermieten von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen oder die Überlassung von Standflächen zur Aufstellung von Zigarettenautomaten Bezug genommen. Aber gerade für diese Beispiele ist die Örtlichkeit nicht unerheblich. Kommt es bei der Positionierung eines Zigarettenautomaten oder bei Überlassung von Standflächen gerade auf den Ort an, der sorgsam gewählt sein soll um mit Kundenfrequenz auch entsprechende Einnahmen erzielen zu können. Ebenso ist bei Vermietung von Fahrzeugabstellplätzen der Bezug zum Ort gerade wesentlicher Vertragsbestandteil. Entspricht*

*es doch eher der tatsächlichen Lebenserfahrung, dass Mieter sehr wohl wissen wollen, auf welchem - zum ausschließlichen Gebrauch zur Verfügung gestellten - Abstellplatz das KFZ abgestellt werden kann, um die Nutzung dieser Fläche durch andere Personen auszuschließen.*

*Die Erklärung, wie allerdings ein im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses weder dem Kunden bekanntes noch von der \*\*\*Bf1\*\*\* ausgewähltes Grundstück, zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der gegenständlichen Leistung sein kann, ist aus der zitierten Stellungnahme der Abgabenbehörde nicht ersichtlich.*

*Die Bereitstellung von Räumlichkeiten ist nicht zentraler und wesentlicher Bestandteil der erbrachten Leistung. Unbestritten wird im Bitcoin Miner Housing Vertrag im Punkt 2 und 3 auf geeignete Räumlichkeiten verwiesen. Dieser Bitcoin Miner Housing Vertrag stammt aus einem Vertragsmusterpool (Muster als Anlage) und spiegelt leider nicht den genauen Leistungsumfang wider. Die Verträge wurden aus heutiger Sicht leider blauäugig übernommen ohne die tatsächlichen Gegebenheiten zu würdigen. Deswegen werden diese Verträge aktuell auch nicht mehr verwendet. Nunmehr ergibt sich die Leistungsbeschreibung aus dem Online System (siehe Anlage) und den AGB (siehe Anlage).*

*Unsere Mandantin betreibt derzeit drei Standorte. Es kommt auch durchaus vor, dass Geräte von einem in das andere Rechenzentrum verlegt werden - ohne dass der Kunde darüber gesondert informiert wird. Davon ausgenommen natürlich die Info des temporären Ausfalls. Diese Möglichkeit wurde auch von Anfang an in die AGB aufgenommen. " \*\*\*Bf1\*\*\* behält sich vor, die Hardware des Kunden jederzeit in ein anderes Rechenzentrum in Österreich zu verlegen."*

*Nochmals sei an dieser Stelle hingewiesen, dass den Kunden die Lagen und Adressen der Rechenzentren im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht bekannt sind (Grundstückslagen und -adressen sind auch nicht in den Verträgen genannt). Den Kunden wird angeboten, an einem unbestimmten Platz, an dem sich die \*\*\*Bf1\*\*\* verpflichtet, die im Vertrag zugesagten Leistungen (Internetverbindung, ausreichende Stromversorgung, etc.) zu gewährleisten und zu erbringen. Theoretisch hätte die \*\*\*Bf1\*\*\* auch in einem ihr fremden, externen Rechenzentrum „Space“ zu mieten können, ohne dass es der Kunde letztendlich gewusst oder gemerkt hätte, da eben vertraglich kein von vorhinein bestimmter Unterbringungsort der Bitcoin Server vereinbart wird.*

*Für die Erbringung der Leistung wird seitens unserer Mandantin auch eigene Hard- und Software eingesetzt, um die angepriesene Leistungsfähigkeit (Internetzugang, gesicherter Online-Administration, Schutz gegen Angriffe von außen durch Firewall, hohe Verfügbarkeit der Internetverbindung, permanente Funktionsüberwachen/Monitoring, Kühlung der Hardware) zu erwirken.*

*Das Entgelt für die Leistung setzt sich hauptsächlich aus der Komponente Stromverbrauch zusammen. Denn die Hardware, die in den Rechenzentren läuft, ist enorm energieintensiv. Die Komponente „Zurverfügungstellung von Raum“ kommt ein eher minimaler Betrag zu und tritt neben den weiteren Komponenten (Aufrechterhaltung der Internetverbindung, die Kühlung, die Kontrolle und Überwachung des Servers) in den Hintergrund.*

*Abschließend soll noch mal festgehalten werden, dass im gegenständlichen Fall der erforderliche enge Zusammenhang zu verneinen ist, da das Grundstück nicht zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der Leistung ist. Ebenso liegt gerade kein enger Zusammenhang mit einem konkreten bzw bestimmten Grundstück vor.“*

**18.2.** Dieser Eingabe waren folgende **Beilagen** angefügt:

**18.2.1. Allgemeine Geschäftsbedingungen der Bf. (undatiert)**

[...]

### **18.2.2. Grundmuster für einen Server Housing-Vertrag**

[...]

### 18.2.3. Webseite der Bf. (\*\*\*3\*\*\*) – Angebote, mit Link zu AGB am Seitenende

[...]

## Produkte & Dienste

[Housing | Sonstiges \(/cart.php?gid=2\)](#) | [Warenkorb ansehen \(/cart.php?a=view\)](#)

<p><b>Housing Preismodell 1</b> Ab 31,34€ Monatlich</p> <p>~~Please scroll down for English description!~~ Keine Einrichtkosten!</p> <p>Hardware Housing speziell für rechenintensive, energiehungrige Anwendungen. Rechenzentrum mit direkter Versorgung von einem Wasserkraftwerk in Österreich.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Redundante Internetverbindung (entweder aDSL und 3G oder aDSL und Satellit)</li> <li>• Permanenter Remotezugang zum Webinterface der Hardware</li> <li>• Ausreichende Kühlung für die meisten Hardware Typen in Umlauf</li> <li>• Wasserkühlung auf Anfrage gerne realisierbar</li> <li>• Netzwerkmäßige Trennung der einzelnen Kunden über VLAN</li> <li>• Persönliche Anlieferung von Hardware nach telefonischer Terminabklärung gerne möglich</li> <li>• Hardware gegen Diebstahl und Brand versichert</li> <li>• Der Abrechnungszeitraum beginnt erst nachdem die Hardware tatsächlich läuft</li> <li>• Die tatsächliche Leistungsaufnahme wird am Anfang und später stichprobenartig gemessen</li> </ul>	<p><b>Housing Preismodell 2</b> Ab 20,82€ Monatlich</p> <p>~~Please scroll down for English description!~~ Preismodell mit einmaligen Einrichtkosten. Bei einem späteren Austausch der Hardware fallen nur die Arbeitszeit und Rückversandkosten an, solange die ursprüngliche Gesamtleistung nicht überschritten wird.</p> <p>Hardware Housing speziell für rechenintensive, energiehungrige Anwendungen. Rechenzentrum mit direkter Versorgung von einem Wasserkraftwerk in Österreich.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Redundante Internetverbindung (entweder aDSL und 3G oder aDSL und Satellit)</li> <li>• Permanenter Remotezugang zum Webinterface der Hardware</li> <li>• Ausreichende Kühlung für die meisten Hardware Typen in Umlauf</li> <li>• Wasserkühlung auf Anfrage gerne realisierbar</li> <li>• Netzwerkmäßige Trennung der einzelnen Kunden über VLAN</li> <li>• Persönliche Anlieferung von Hardware nach telefonischer Terminabklärung gerne möglich</li> <li>• Hardware gegen Diebstahl und Brand versichert</li> <li>• Der Abrechnungszeitraum beginnt erst nachdem die Hardware tatsächlich läuft</li> <li>• Die tatsächliche Leistungsaufnahme wird am Anfang und später stichprobenartig gemessen</li> </ul>
--	---

Bitte vor Bestellung Details wie benötigte

<p>Leistung, Bandbreite, Kühlung etc. mit uns abklären!</p> <p>[...]</p>	<p>Bitte vor Bestellung Details wie benötigte Leistung, Bandbreite, Kühlung etc. mit uns abklären!</p>
--	--

**19.** Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **22.03.2016**, zugestellt am **24.03.2016**, wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 28.01.2016 als unbegründet ab und verwies auf die genannte Rechtsauskunft vom 02.11.2015. Die Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereichs Umsatzsteuer werde aufrecht erhalten. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung könne den Ausführungen der Bf. nicht gefolgt werden. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

**20.** Mit **Vorlageantrag** vom **01.04.2016**, bei der belangten Behörde eingelangt am 04.04.2016, brachte die Bf. vor, dass „entgegen der Behauptungen in der Beschwerdevorentscheidung“ im gegenständlichen Falle eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 6 UStG vorliege. Die Begründung möge der Beschwerde vom 28.01.2016 und vom 05.02.2016 entnommen werden.

**21.** Am **27.04.2016** wurde die **Beschwerde** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vorgelegt**.

**21.1.** Im **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde zum Sachverhalt aus:

*„Die Abgabepflichtige stellt ihren Kunden gewerbliche Räumlichkeiten und eine funktionsfähige Internetverbindung samt Stromversorgung für die Aufstellung von Server Hardware zur Verfügung. Der Leistungsumfang umfasst die "Vermietung" geeigneter Räumlichkeiten sowie die Zurverfügungstellung einer Internetverbindung samt Stromanschluss. Die Hardware wird vom Kunden zur Verfügung gestellt. Die Wartung der Hardware ist nicht umfasst, wird nach Wunsch jedoch separat abgerechnet. Es wird vertraglich weder eine konkrete Räumlichkeit, noch ein konkreter Ort an dem der Server aufgestellt werden soll vereinbart.“*

*Aus dem vorgelegten „Bitcoin Miner Housing Vertrag“ vom 15.9.2014 ist ersichtlich, dass sich die Anfragerin verpflichtet hat, einer ausländischen Mieterin geeignete Räumlichkeiten für die Aufstellung eines der Mieterin gehörenden Servers zur Verfügung zu stellen. Sie garantiert eine funktionsfähige Internetverbindung, Stromversorgung und Kühlung während 95 % des Jahres. Die Wartung der Hardware erfolgt auf Wunsch des Kunden durch die Anfragerin.*

*Darüber hinaus werden von der Vermieterin 40 Stück Netzteile zur Verfügung gestellt.“*

Die Abgabepflichtige gehe vom Vorliegen einer im Inland nicht steuerbaren Empfängerortleistung aus. Das Finanzamt beurteile die gegenständliche Leistung als im Inland steuerbare und steuerpflichtige Grundstücksleistung und verweist auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung und bringt darüber hinaus vor:

*„Zu den mit Schreiben vom 5.2.2016 vorgelegten "allgemeinen Geschäftsbedingungen" wird festgehalten, dass diese nach Ansicht des Finanzamtes aus folgenden Gründen für die rechtliche Beurteilung der infrage stehenden Leistungen nicht relevant sein können:*

*Diese AGB wurden dem Finanzamt bzw. dem Prüfer anlässlich mehrerer Erörterungen des Falles zuvor weder vorgelegt, noch wurde deren Vorliegen behauptet, insbesondere nicht*

- *anlässlich der schriftlichen Anfrage an das Finanzamt, ursprünglich angeblich vom 11.12.2014,*
- *anlässlich der Außenprüfung 01/2015-4/2015 (Bericht vom 22.07.2015). Lt. Prüfer wurde im Verlauf der Prüfung und anlässlich mehrerer telefonischer Kontakte nach der Prüfung niemals behauptet, dass es allgemeine Geschäftsbedingungen gebe und dass diese Bestandteil der Verträge seien,*
- *anlässlich einer persönlichen Fallbesprechung am Finanzamt am 16.11.2015 mit dem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen, deren steuerlicher Vertreter, dem Prüfer und dem nunmehrigen Amtsvertreter.*

*Insbesondere enthält der anlässlich einer mit 11.12.2014 datierten Anfrage zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Falles vorgelegte, mit einer Kundin in Deutschland abgeschlossene Bitcoin Mining Housing-Vertrag vom 15.9.2014 keinerlei Verweise/Hinweise auf allgemeine Vertragsbedingungen. Dies können demnach für den im Jahr 2014 abgeschlossenen Vertrag keinerlei rechtliche Wirkung haben. Da die allgemeinen Geschäftsbedingungen zuvor nie in Erscheinung getreten sind und deren Vorliegen auch nie behauptet worden war, ist in freier Würdigung der Beweise schlüssig davon auszugehen, dass sie erst anlässlich des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens bzw. im Zuge der Ausarbeitung des Schriftsatzes vom 5.2.2016 erstellt wurden.“*

Die belangte Behörde beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

**21.2.** Dem Vorlagebericht waren der Dauerakt, der Veranlagungsakt 2014, Akten zur Außenprüfung im Folgejahr 2015, Akten zum Mängelbehebungsverfahren (vgl. Punkt 17.), der Gründungsvertrag der Bf. vom 22.08.2013 sowie die Rechtsauskunft der belangten Behörde vom 11.12.2014 angeschlossen. Aus diesen Akten ergibt sich Folgendes:

**21.2.1.** Aus der **Erklärung der Bf. gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994** vom 01.10.2013 (bei der Behörde am 24.10.2013 eingelangt) geht hervor, dass die Bf. ab dem Kalenderjahr 2013 auf die **Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtete**.

**21.2.2.** Gleichlautend mit dem Punkt „III. Gegenstand des Gründungsvertrages“ des **Gründungsvertrages der Bf. vom 22.08.2013** umschrieb die steuerliche Vertretung der Bf. in einer **E-Mail** an die belangte Behörde vom **23.10.2013, 10:37**, die Leistungen der Bf. wie folgt:

*„Dienstleistungen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung insbesondere aber nicht beschränkt auf Bereitstellung von Infrastruktur für Hardware, Vermietung von Rechenkapazität und -leistung.*

*Errichtung, Reparatur und Betrieb von Anlagen zur Elektrizitäts- und/oder Wärmeerzeugung.*

*Handel mit Waren aller Art.“*

**21.2.3.** Detailliertere Angaben zur tatsächlichen Tätigkeit und dem Zukauft von Servern würden laut einer **Aktennotiz der belangten Behörde vom 23.10.2013** nach Angaben der steuerlichen Vertretung der Bf. noch folgen.

**21.2.4.** In einer **Mail der steuerlichen Vertretung der Bf. an die belangte Behörde vom 23.10.2013, 12:39** wurde eine E-Mail der Bf. an die steuerliche Vertretung vom 23.10.2013, 12:13, zitiert, welche lautet:

*„Eine Website gibt es noch nicht, weil ich mangels UST-ID den Server auf dem ich diese betreiben möchte noch nicht mieten konnte.*

*Was ich machen möchte (mich jedoch keinesfalls darauf beschränken) ist sog. High Performance Computing, im Speziellen der Betrieb und die Vermietung von Hardware die aufgrund der durchgeführten Berechnungen viel Strom verbraucht, aber nur wenig Internetbandbreite benötigt. Das Ziel ist für bestimmte Anwendungen (dazu später mehr) eine Alternative zu konventionellen Rechenzentren die hohe Kosten für Klimatisierung, spezielle Gebäude und schnelle Internetverbindung haben, anzubieten.*

*Ob meine Kunden dann finite Elemente Analysen berechnen wollen, das Wetter vorhersagen oder schlicht dem Fernschachgegner richtig eins auswischen wollen ist mir dann einerlei. Ich möchte mit meinen Servern beziehungsweise den meiner Kunden nahe zu Punkten, an denen Strom günstig und nachhaltig erzeugt wird und auch die Abwärme derselben nutzen.*

*Konkret z.B. strebe ich hier eine Zusammenarbeit mit privaten Kleinwasserkraftbetreibern, Windkraftbetreibern u.ä. an, die ihren Strom im Moment für wenig Geld an die Energieversorgungsunternehmen verkaufen und gleichzeitig auch die entstehende Abwärme zu Heizzwecken nutzen können.*

*Ich werde zweifelsohne meine Kontakte zu Lieferanten verschiedenster Materialien in China nutzen, es würde allerdings den Rahmen sprengen hier jetzt näher auf weitere Details die außerdem noch nicht alle ausgegoren sind einzugehen. Eine Ust-ID brauche ich aber trotzdem weil ich auch inner-EU ER haben werde.*

*Ich kann auch gerne ein klärendes Telefonat direkt mit dem/der Zuständigen am FA anbieten, wenn Sie mir eine Telefonnummer zukommen lassen.“*

**21.5.** Aus einem **Formular zur Neuvergabe einer Steuernummer an die Bf.** vom **24.10.2013** ist die Angabe des ÖNACE-Codes 63.11-0 ersichtlich. Dieser bedeutet: „Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten“ (Quelle: <http://wko.at/statistik/oenace/oenace2008.pdf>; abgerufen am 25.08.2020).

**22.** Aus einer Abfrage des Bundesfinanzgerichts auf der Webseite **web.archive.org** ergibt sich Folgendes:

**22.1.** Die **Webseite der Bf.** (\*\*\*\*3\*\*\*\*) enthielt bereits am **11.05.2015** einen Verweis auf **Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB) der Bf.:**

AGB

Unsere allgemeinen  
Geschäftsbedingungen  
(terms\_of\_service.php)

Die **gesamte Startseite** zum 11.05.2015 wird auf web.archive.org (Aufruf am 27.08.2020) wie folgt wiedergegeben:

[...]

**22.2.** Eine von web.archive.org. **archivierte Version der AGB vom 27.11.2015** (Aufruf am 27.08.2020) ist ident mit der von der Bf. vorgelegten Version der AGB aus dem Jahr 2016 (vgl. Punkt 18.2.1.):

[...]

**23.** Mit **E-Mail vom 07.09.2020** wurde die belangte Behörde seitens des Bundesfinanzgerichts um eine Stellungnahme im Hinblick auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes [C-215/19](#), A Oy vom 02.07.2020 ersucht.

**24.** Mit **E-Mail vom 10.09.2020** nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung:

„*Stellungnahme des Finanzamtes zur Vergleichbarkeit des vorliegenden Falles mit der RS EuGH C-215/19 vom 2.7.2020 (Vorabentscheidungsverfahren des Obersten Verwaltungsgerichtshofes, Finnland):*

1. *Vergleich der Umstände des vorliegenden Falles mit der ersten Vorlagefrage der Rechtssache EuGH C-215/19 vom 2. Juli 2020*

*Im hier zu beurteilenden Fall ging das Finanzamt ohnehin nie davon aus, dass eine (unecht) steuerbefreite Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vorlag, da dem Vertragspartner der Bf nicht für eine bestimmte Dauer das Recht zugesichert wurde, das Grundstück bzw. einen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. Rn 40f und 46 des Urteils C-215/19).*

*Der EuGH führt in Rn 48 aus, dass die Geräteschränke trotz Verankerung im Boden wohl nicht als Grundstücke eingestuft werden könnten, die nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der Mehrwertsteuerrichtlinie mehrwertsteuerbefreit vermietet werden können, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts sei.*

1.1. *Anwendung auf den vorliegenden Fall – Stellungnahme Finanzamt:*

*Wenn im dem EuGH-Vorabentscheidungsfall die im Boden verankerten Server keinen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bilden, in dem sie stehen (Rn 48), dann kann dies auf die Server im Fall der BF ebenso wenig zutreffen.*

2. *Vergleich der Umstände des vorliegenden Falles mit der zweiten Vorlagefrage der Rechtssache EuGH C-215/19 vom 2. Juli 2020 (Leistungsort).*

*Zur Frage der Bestimmung des Leistungsortes betont der EuGH zunächst unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung, dass Art. 47 MwSt-RL (in Österreich umgesetzt durch § 3a Abs. 9 UStG 1994) nicht als eng auszulegende Ausnahmeregelung anzusehen ist und die darin enthaltene Aufzählung dementsprechend nicht abschließend ist (arg.: „... einschließlich ...“) (Rn 55 und 57). Zudem verweist der Gerichtshof auf Art. 31a Abs. 1 Buchst. a und b DVO, wonach Dienstleistungen iZm einem Grundstück iSv Art. 47 MwSt-RL nur Dienstleistungen umfassen, die in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, was der Fall ist, wenn zum einen die Dienstleistungen von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist, oder zum anderen, wenn die Dienstleistungen für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht (Rn 60). Ausdrücklich nicht umfasst ist aber die Vermietung eines Grundstücks zur Lagerung von Gegenständen, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht (siehe Art. 31a Abs. 2 Buchst. h iVm Art. 31a Abs. 3 Buchst. b DVO). Für den EuGH ist nicht erkennbar, dass die Bedingungen, unter denen die Server im*

*Ausgangsfall untergebracht sind, die Voraussetzungen erfüllen, um die fraglichen Hostingdienste in einem Rechenzentrum als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend einzustufen, was jedoch das vorlegende Gericht zu prüfen hat (Rn 61 und 62).*

## **2.1. Anwendung auf den Fall der Bf – unterschiedliche Hauptleistung:**

*Im Falle des Vorabentscheidungsverfahrens zu EuGH [C-215/19](#) erblickte der EuGH (Rn 30) eine einheitliche Leistung, deren Hauptleistung in der Zurverfügungstellung von Geräteschränken bestand. Die Zurverfügungstellung von Strom und Wartungsleistungen stellten lt. EuGH Nebenleistungen dar. Der Leistungsinhalt des vorliegenden Falles ist nach Auffassung des Finanzamtes ausschließlich anhand des Vertragsinhaltes und nicht nach den vermutlich später erstellten AGB's, die überdies nie Vertragsbestandteil wurden, zu beurteilen (siehe diesbezügliche Ausführungen in Tz 2. der Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht).*

*Im hier zu beurteilenden Fall besteht der Leistungsinhalt nach dem vorgelegten Vertragswerk ausdrücklich in der „Zurverfügungstellung von gewerblichen Räumlichkeiten“ mit einer funktionsfähigen Internetverbindung. Der Leistungsumfang des Vertrages umfasst die „Vermietung geeigneter Räumlichkeiten“ sowie die Zurverfügungstellung einer Internetverbindung samt Stromanschluss durch die Bf. Die Wartung der vom Kunden zur Verfügung zu stellenden Hardware erfolgt auf Wunsch des Kunden durch die Bf. Aufgrund der wiederholten Ausführungen zur Vermietung von Räumlichkeiten im Vertragswerk kann die Hauptleistung daher im vorliegenden Fall – abweichend zu dem vom EuGH beurteilten Fall - nur die Zurverfügungstellung von gewerblichen Räumlichkeiten mit Internetanschluss sein, während Strom, Wartung und die in Tz 3 des Vertrages vereinbarte Kühlung „des vermieteten Raumes [sic!]“ nur als Nebenleistungen betrachtet werden können. Regelungen zum konkreten Aufstellungsort, zu Zugangsvoraussetzungen oder Zugangsbeschränkungen für den Kunden fehlen auch hier im Vertragswerk, nachdem es sich jedoch ausdrücklich um einen Vertrag über die Zurverfügungstellung von gewerblichen Räumlichkeiten handelt, bewirkt zivilrechtlich alleine das Fehlen von Zugangsbeschränkungen grundsätzlich wohl die Zulässigkeit des Betretens des Aufstellortes durch den Kunden. Hinweise darauf, dass der Kunde im vorliegenden Fall die Verwendung des betreffenden Teils des Gebäudes kontrollieren oder beschränken kann, ergeben sich aber auch im Fall der Bf nicht.*

## **2.2. Zusammenfassung – Frage nach der Bestimmung des Leistungsortes:**

*Das Finanzamt geht davon aus, dass auch in hier zu beurteilenden Fall eine einheitliche Dienstleistung eigener Art im Sinne der Rn 30 des Urteils des EuGH in der Rechtssache C-215/19 vorliegt.*

*Wesentlicher Unterschied des vorliegenden Falles zum vom EuGH beurteilten Fall ist nach Auffassung des Finanzamtes, dass im vorliegenden Fall ist die vereinbarte Hauptleistung ausdrücklich und im Vertrag immer wieder betont die Vermietung von gewerblichen Flächen*

*darstellt. Nach Auffassung des Finanzamtes wird daher zu beurteilen sein, ob auch unter den abweichenden Umständen des hier zu beurteilenden Einzelfalles im Rahmen der erbrachten einheitlichen Dienstleistung eigener Art die Grundstücksüberlassung völlig in den Hintergrund tritt. Dafür, dass die Bereitstellung der Räumlichkeiten zentraler und wesentlicher Bestandteil der erbrachten Leistungen ist, spricht wohl, dass die Vertragsparteien im vorgelegten Vertrag mehrfach die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten durch die Bf ausdrücklich ansprechen und den Leistungsumfang selbst mit der „Vermietung geeigneter Räumlichkeiten sowie die Zurverfügungstellung einer Internetverbindung samt Stromanschluss“ beschreiben (vgl. Punkt 2 und 3 des vorgelegten Vertrages).“*

**25.** Mit **Vorhalt vom 12.10.2020** wurden den Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs der bisherige Verfahrensablauf zur Kenntnis gebracht, Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt und es wurde auf das erst kürzlich ergangene Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 02.07.2020, C-215/19, A Oy, hingewiesen. Den Parteien wurde überdies (ab Punkt 2 des Beschlusses) die Beantwortung folgender Fragen aufgetragen:

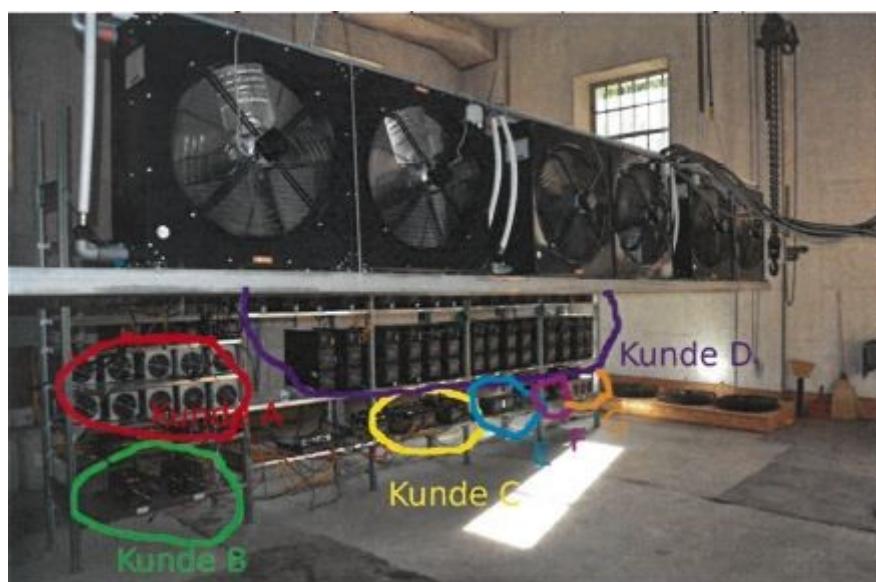
2. *Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses anzugeben und gegebenenfalls zu belegen, ob im beschwerdegegenständlichen Zeitraum*
  - a. *mehrere Kunden der Bf. gleichzeitig die Dienste der Bf. im selben Raum in Anspruch nehmen konnten bzw. nahmen (Bereitstellung von einzelnen Serverschränken oder Teilen davon, genaue Modalitäten) und*
  - b. *die Server nur unter Aufsicht bzw. nur nach Einschaltung eines Sicherheitsdienstes für die Kunden zugänglich waren,*
  - c. *die Kunden der Bf. ein Recht auf ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils hatten, in dem die Geräteschränke standen und*
  - d. *durchgehend die von der Bf. vorgelegten AGB in Geltung standen und gegebenenfalls, warum diese AGB nicht der belangten Behörde im Zuge der Anfrage vom 11.12.2014 sowie im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt wurden und*
  - e. *auch Umsätze österreichischer Kunden als nicht steuerbar behandelt wurden (Angabe der genauen Höhe der Bemessungsgrundlage).*
3. *Die Bf. möge binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses die Verteilung der zur Erbringung ihrer beschwerdegegenständlichen Dienstleistungen erforderlichen, wesentlichen Ausgaben auf die Positionen wie Raummiete/AfA, Stromkosten (ggf. mit/ohne Klimatisierung), Klimatisierung, Zutrittssicherheit, Material, Server-Wartungskosten) im Jahr 2014 und allenfalls auch 2015 darlegen bzw. ihre höchsten/wesentlichen Kostenpositionen angeben und dazu Belege vorlegen.*

4. *Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert, mitzuteilen, ob die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und eine Senatsentscheidung als erforderlich angesehen werden und ob die entsprechenden Anträge zurückgezogen werden.*
5. *Die belangte Behörde wird ersucht, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses zu den unter den Punkten 2. und 3. des Spruches dieses Beschlusses behandelten Fragen allfällige eigene Ermittlungsergebnisse mitzuteilen, sollten ihr diese vorliegen.*

**26.** Mit **Stellungnahme der belangten Behörde vom 16.10.2020** gab diese bekannt, dass sich im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung keinerlei Hinweise darauf ergeben würden, dass auch Umsätze österr. Kunden als nicht steuerbar behandelt wurden. Ansonsten würden keine eigenen Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes zu den unter Tz 2. und 3. genannten Fragen vorliegen.

**27.** Mit **Stellungnahme der Bf. vom 09.11.2020** beantwortete diese die Fragen wie folgt:

Ad 2.a. „*Die Rechner mehrerer Kunden waren im selben Raum sowie am selben Regal untergebracht und die Kunden konnten die Dienste gleichzeitig in Anspruch nehmen (siehe Abbildung 1).*“



Ad 2.b. „*Die Kunden hatten keinen Schlüssel zum Rechenzentrum und konnten dieses daher auch nicht betreten. Die Server waren für die Kunden nicht zugänglich und sie hatten auch kein Recht, die Fläche wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen. Bei den meisten Kunden kann man nicht einmal sagen, ob sie schon einmal einen Fuß auf österreichischen Boden gesetzt haben. Die Wartung und Einrichtung der Geräte wurde von der \*\*\*Bf1\*\*\* übernommen.*

Ad 2.c. „*Nein, die Kunden hatten kein Recht auf ausschließliche Nutzung eines Gebäudeteils und wussten auch keine Adresse Grundstücks. Wie auf Abbildung 1 ersichtlich ist, standen die Server*

*der verschiedenen Kunden sogar auf einem Regal, was die ausschließliche Nutzung eines Gebäudeteils ausschließt. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 2.7.2020 festgelegt, dass Hostingdienste in einem Rechenzentrum, in deren Rahmen ihr Erbringen seinen Kunden, damit diese darin ihre Server unterbringen können, Geräteschränke und, als Nebenleistung, Güter und Dienstleistungen wie Strom und verschiedenen Leistungen, mit denen die Nutzung dieser Server unter optimalen Bedingungen gewährleistet werden soll, zur Verfügung stellt, keine Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne dieser Bestimmungen darstellen, wenn die Kunden kein Recht auf ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils haben, in dem die Geräteschränke stehen.“*

*Ad 2.d. „Der Kunde musste im Zuge der Bestellung im Online-Prozess den AGB zustimmen. Weder Herr \*\*\*4\*\*\*, noch die steuerliche Vertretung, wurde je nach den AGB gefragt und es wurden von der belangten Behörde auch nie Fragen nach sonstigen technischen Details oder Fragestellungen wie die obigen an den Abgabepflichtigen herangetragen. Obwohl der Standort der \*\*\*Bf1\*\*\* in (...) \*\*\*5\*\*\* entfernt liegt, wurde auch nie ein Lokalaugenschein durchgeführt. Die Behauptung der belangten Behörde im Vorlagebericht, wonach „in freier Würdigung der Beweise schlüssig davon auszugehen“ ist, dass die AGB „erst anlässlich des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens bzw. im Zug der Ausarbeitung des Schriftsatzes vom 5.2.2016 erstellt wurden“, ist eine ungerechtfertigte Unterstellung. Es wäre der belangten Behörde im gesamten Verfahren freigestanden, im Rahmen einer ordnungsgemäßigen Sachverhaltserhebung die Homepage der Abgabepflichtigen zu besuchen, wo die AGB zu jeder Zeit abrufbar waren und im Übrigen vom Kunden vor Vertragsabschluss auch aktiv bestätigt werden mussten.“*

*Ad 2.e. „Die Umsätze der österreichischen Kunden wurden als steuerbare und steuerpflichtige Leistung behandelt. Unserer Ansicht nach entspricht der oben genannte Sachverhalt einer sonstigen Leistung, die nach § 3 Abs. 6 UStG am Empfängerort steuerbar ist.“*

*Ad 3. „Die \*\*\*Bf1\*\*\* hat sowohl im Jahr 2014 wie auch 2015 Verluste gemacht. Zusätzlich zum Umstand, dass das Geschäftsmodell sich steuerlich als kompliziert erwies, hat es sich auch nicht ausgezahlt und wurde konsequenterweise eingestellt. Im Folgenden die Daten aus den Jahresabschlüssen 2014 und 2015: (...)*

*Bei der Ausstattung der Rechenzentren wurden viele Eigenleistungen eingebracht. Folgend beispielhaft einige größere Ausgaben des Rechenzentrums im gegenständlichen Zeitraum:*

- Rechnung über EUR 8.820,- Installationsgebühr für den Einbau einer Netzversorgung und Raumkühlung
- Rechnung über EUR 3.204,80,- für Klimaanlage
- Rechnung über EUR 777,15 für 9 Server und 10 Netzteile

Entsprechende Rechnungskopien wurden vorgelegt.

Ad 4. „*Die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und eine Senatsentscheidung werden hiermit zurückgezogen. Es gibt keine weiteren Vorbringen oder Anträge.*“

Die Bf. **zog** damit die **Anträge** auf Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung** und Entscheidung im **Senat** zurück.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Die Bf. stellte ihren Kunden aus dem In- und Ausland unter anderem im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 für den Betrieb von Bitcoin-Minern (Computer zur Gewinnung von digitalen Kryptowährungseinheiten) entsprechend ausgestattete Räumlichkeiten, Infrastruktur und Dienstleistungen zur Verfügung („Server-Housing“). Der Leistungsumfang umfasste das Bereitstellen von entsprechendem Platz in einem nicht näher bestimmten österreichischen Serverraum, zu dem die Kunden keinen physischen Zugang erhielten. Die Kunden griffen lediglich per Internet auf die jeweiligen Geräte zu. Die Kunden der Bf. hatten weder Anspruch auf die Nutzung eines bestimmten Raumes, noch auf einen Raum in einem bestimmten Gebäude und konnten ihrerseits auch niemanden anderen von der Nutzung ausschließen. Die Bf. übernahm die Montage, Installation und auf Wunsch die komplette Wartung inkl. Ersatzteilbeschaffung der Server und stellte die zu deren Betrieb notwendige Internetverbindung, Stromversorgung und Klimatisierung sicher. Aus einem „Bitcoin Miner Housing Vertrag“ vom 15.09.2014 geht hervor, dass die Bf. eine funktionsfähige Internetverbindung, Stromversorgung und Kühlung während 95% des Jahres garantierte und 40 Stück Netzteile zur Verfügung stellte. Der wesentliche Kostenfaktor der Bf. war aufgrund der energieintensiven Rechner die Stromversorgung. Der (minimale) benötigte Stellplatz für die Server („Zurverfügungstellung von Raum“) spielte aufgrund der typischen Größe dieser Serverkomponenten nur eine untergeordnete Rolle und trat neben den weiteren Komponenten (Aufrechterhaltung der Internetverbindung, die Kühlung, die Kontrolle und Überwachung des Servers) in den Hintergrund.

### 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen.

Es ist neben der Höhe der Umsätze angesichts der Vorhaltsbeantwortungen unstrittig, dass nur jene Umsätze, die an ausländische Kunden erbracht wurden, seitens der Bf. nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen wurden. Dies entspricht der Steuererklärung der Bf. vom

21.07.2015 sowie dem erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuer-Erstbescheid 2014 vom 22.07.2015.

Wenn das Finanzamt der Ansicht ist, dass die von der Bf. erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf. („AGB“) nachträglich aufgetaucht seien und womöglich erst während der Prüfung „entstanden“ sein könnten, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Eine Recherche im Internet per web.archive.org, einer Suchmaschine für Web-Archive (Abbilder von Webseiten zu bestimmten Zeitpunkten), hat ergeben, dass bereits am 11.05.2015 auf der Homepage der Bf. ein Link zu deren AGB vorhanden war. Der Prüfungsauftrag war der Bf. erst am 09.07.2015 zugestellt worden, sodass nicht anzunehmen ist, dass AGB grundsätzlich erst im Zuge der Prüfung entstanden sind. Die Bf. bringt in der Vorhaltsbeantwortung vom 09.11.2020 vor, dass bei jedem Bestellprozess die Akzeptanz dieser AGB Voraussetzung für das Zustandekommen einer Bestellung gewesen sei, was angesichts der Übung im digitalen geschäftlichen Verkehr glaubwürdig erscheint, zumal die Bf. seitens der belannten Behörde im Verlauf der Betriebsprüfung offenbar nicht ausdrücklich zur Vorlage von AGB aufgefordert worden war. AGB wurden daher Vertragsinhalt. Es gibt weder ein Vorbringen der Parteien, noch sonstige Hinweise darauf, dass diese AGB in für diesen Beschwerdefall wesentlichen Punkten im Laufe der Zeit Änderungen erfahren hätten, vgl. auch die AGB aus dem Jahre 2015, die im vielen Punkten mit einem „Grundmuster für einen Server Housing-Vertrag“ deckungsgleich sind, welches die Bf. offenbar von Anfang an als Muster herangezogen hatte, was aufgrund der großen Deckungsgleichheit und des Aufbaus glaubwürdig ist. Wie die Bf. in der Begründung zur Beschwerde vom 05.02.2016 ausführt, wird im Bitcoin Miner Housing Vertrag im Punkt 2 und 3 durchaus auf „geeignete Räumlichkeiten“ verwiesen. Dieser Bitcoin Miner Housing Vertrag stammt aus einem Vertragsmusterpool (ein Muster war der Beschwerdebegründung als Anlage beigefügt) und spiegelte offensichtlich nicht den genauen Leistungsumfang wieder. Die Verträge wurden, wie die Bf. einräumt, „aus heutiger Sicht leider blauäugig übernommen ohne die tatsächlichen Gegebenheiten zu würdigen“ und würden deswegen „aktuell auch nicht mehr verwendet“. Nunmehr ergebe sich die Leistungsbeschreibung aus dem Online System (siehe Anlage) und den AGB (siehe Anlage). Daraus ist abzuleiten, dass die genannten AGB zwar nicht von Anfang an verwendet wurden, aber im Laufe der Zeit und zwar vor der Betriebsprüfung Eingang in das Vertragswerk der Bf. gefunden haben. Ob diese jedoch nun im ganzen beschwerdegegenständlichen Zeitraum Geltung hatten, kann für die hier zu beantwortende Frage, was konkreter Leistungsinhalt war, dahingestellt bleiben, da der Leistungskatalog trotz der AGB im Wesentlichen, soweit es die beschwerderelevanten Fragen betrifft, unverändert blieb: Es war zu keinem Zeitpunkt ein bestimmtes Grundstück als Leistungsgegenstand definiert und es kam dem Kunden auch nicht darauf an, wo in Österreich die Server nun genau betrieben werden.

Ebenfalls strittig war, woraus die Leistung der Bf. im Wesentlichen bestand. Die belannte Behörde ging von einer Zurverfügungstellung von Grundstücksflächen als wichtigstes

Wesensmerkmal der Leistungen der Bf. aus, da ein Zusammenhang mit einem Grundstück bestehe. Die Bereitstellung von Internet, Strom und Klimatisierung seien Nebenleistungen. Die Bf. hingegen ging inhaltlich weniger von einer Vermietung eines Grundstücks, sondern von der Zurverfügungstellung einer gesamten Infrastruktur aus, wobei sie aber sowohl in der Anfrage vom 11.12.2014, als auch in Dienstleistungsverträgen die Begriffe „Vermietung geeigneter Räumlichkeiten“ gebrauchte. Dass die Bf. dabei das Wort „Vermietung“ in Anführungszeichen setzte, kann jedoch ein Anhaltspunkt dafür sein, dass keine Vermietung im typischen Sinne beabsichtigt bzw. Leistungsinhalt war, sondern die Zurverfügungstellung entsprechender Infrastruktur für den Kunden, damit dieser auf seine Mining Server zugreifen konnte. Jedoch schadet hier Falschbezeichnung nicht, soferne sich der von der Bezeichnung abweichende wahre Sachverhalt feststellen lässt.

Auch dem Inhalt der E-Mail der steuerlichen Vertretung der Bf. an die belangte Behörde vom 23.10.2013, 12:39, geht hervor, dass damals Folgendes geplant war:

*„sog. High Performance Computing, im Speziellen der Betrieb und die Vermietung von Hardware die aufgrund der durchgeführten Berechnungen viel Strom verbraucht, aber nur wenig Internetbandbreite benötigt. Das Ziel ist für bestimmte Anwendungen (dazu später mehr) eine Alternative zu konventionellen Rechenzentren die hohe Kosten für Klimatisierung, spezielle Gebäude und schnelle Internetverbindung haben, anzubieten. (...) Ich möchte mit meinen Servern beziehungsweise den meiner Kunden nahe zu Punkten, an denen Strom günstig und nachhaltig erzeugt wird und auch die Abwärme derselben nutzen. Konkret z.B. strebe ich hier eine Zusammenarbeit mit privaten Kleinwasserkraftbetreibern, Windkraftbetreibern u.ä. an, die ihren Strom im Moment für wenig Geld an die Energieversorgungsunternehmen verkaufen und gleichzeitig auch die entstehende Abwärme zu Heizzwecken nutzen können.“*

Geplant war daher im Wesentlichen der Betrieb und die Vermietung von stromverbrauchsintensiver High Performance Computing-Hardware an Standorten in Österreich, welche günstig nachhaltig erzeugten Strom bereitstellen konnten.

Ebenso beschrieb der Gründungsvertrag der Bf. vom 22.08.2013 die (damals noch geplanten) Tätigkeiten mit

1. „Dienstleistungen im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung insbesondere aber nicht beschränkt auf Bereitstellung von Infrastruktur für Hardware, Vermietung von Rechenkapazität und –leistung
2. Errichtung, Reparatur und Betrieb von Anlagen zur Elektrizitäts- und/oder Wärmeerzeugung.
3. Handel mit Waren aller Art.“

Wortgleich umschrieb zudem die steuerliche Vertretung der Bf. bereits in einer E-Mail an die belangte Behörde vom 23.10.2013, 10:37, die Leistungen der Bf.

Aus einem Formular zur Neuvergabe einer Steuernummer an die Bf. vom 24.10.2013 ist die Angabe des ÖNACE-Codes „63.11-0“ ersichtlich. Dieser bedeutet: „Datenverarbeitung, Hosting und damit verbundene Tätigkeiten“.

Auch aus dem Vertrag vom 15.09.2014 ergibt sich aus Punkt 1 ("Dieser Vertrag regelt die Nutzung der von der Bf. angebotenen Internet-Dienste für Bitcoin Miner Housing.." und Punkt 2. ("Die Hardware ist vom Kunden zur Verfügung zu stellen...") kein Hinweis darauf, dass es bei der vertragsgegenständlichen Leistung auf ein bestimmtes Grundstück ankäme.

In Anbetracht der Gesamtumstände und Würdigung der vorhandenen Beweisergebnisse ergibt sich, dass die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten nur einer von mehreren notwendigen, aber nicht hinreichenden Teilen eines Gesamtpakets war: Dies ist aus den Schwerpunkten der AGB und der Verträge ersichtlich, die nicht etwa auf Grundstücke eingehen, sondern umfassende Regelungen zur bereitgestellten Infrastruktur treffen. Ohne (minimaler) Grundstücksfläche zur Platzierung der Server wäre eine derartige Dienstleistung natürlich nicht denkbar, ebensowenig aber auch ohne funktionierendes Internet, Raumklima oder gegebenenfalls ohne entsprechenden Service (vor allem, wenn Kunden keinen physischen Zugang zu den Rechnern haben, siehe dazu sogleich). Diese Dienstleistungselemente waren daher als Faktoren ebenfalls unabdingbar. Bereits in der Anfrage der Bf. vom 11.12.2014 wurde darauf hingewiesen, dass „*vertraglich weder eine konkrete Räumlichkeit, noch ein konkreter Ort an dem der Server aufgestellt werden soll*“, vereinbart wurde. Auch aus den konkret abgeschlossenen (Dienstleistungs)-Verträgen mit den Kunden, als auch aus den vorgelegten bzw. den abrufbaren AGB geht hervor, dass es auf ein konkretes Grundstück oder eine bestimmte Fläche innerhalb eines Grundstückes nicht ankam. Weder wurden konkrete oder bestimmbare Grundstücke bzw. Flächen genannt, noch deren spätere Festlegung vorbehalten. Derartiges wurde daher auch nicht Vertragsinhalt. Aus dem Vorbringen der Bf. (insb. Stellungnahme vom 09.11.2020) und dem Akteninhalt (Verträge, AGB) ergibt sich, dass es dem Kunden weder bekannt, noch wichtig war, wo die Rechner von der Bf. aufgestellt und ggf. gewartet wurden. Dem widersprach auch die belangte Behörde nicht. Ein konkreter bestimmter oder zumindest bestimmbarer vermieteter Raum war daher nicht Gegenstand der Verträge und der tatsächlich erbrachten Leistungen.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Rechtslage

**§ 3 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 idF BGBI. I Nr. 34/2010 lautet:**

„§ 3. (1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die

*Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.“*

**§ 3a Abs. 1, Abs. 6 und Abs. 9 UStG 1994** idF BGBl. I Nr. 112/2012 lauten:

„§ 3a.

*(1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.*

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

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

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

**Artikel 47 der Richtlinie 2006/112/EG** des Rates der Europäischen Union vom 28.11.2006 in der Fassung der Änderung durch die **Richtlinie 2008/8/EG** des Rates der Europäischen Union vom 12.02.2008 lautet:

*„Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern, der Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, der Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken sowie von Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von*

*Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsunternehmen, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.“*

**Artikel 31a der EU-Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur [Richtlinie 2006/112/EG](#) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem** in der Fassung der Änderung durch die EU-Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates vom 07.10.2013 lautet auszugsweise:

*„(1) Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Artikel 47 der Richtlinie 2006/112/EG umfassen nur Dienstleistungen, die in einen hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. In folgenden Fällen sind Dienstleistungen als in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehend anzusehen:*

- a) wenn sie von einem Grundstück abgeleitet sind und das Grundstück einen wesentlichen Bestandteil der Dienstleistung darstellt und zentral und wesentlich für die erbrachte Dienstleistung ist;*
- b) wenn sie für das Grundstück selbst erbracht werden oder auf das Grundstück selbst gerichtet sind, und deren Zweck in rechtlichen oder physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht.*

*(2) Unter Absatz 1 fällt insbesondere Folgendes:*

*(...)*

- h) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit der Ausnahme der unter Absatz 3 Buchstabe c genannten Dienstleistungen („Bereitstellung von Werbung, selbst wenn dies die Nutzung eines Grundstücks einschließt“; Anm.), einschließlich der Lagerung von Gegenständen, wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist;*
- i) Zurverfügungstellen von Unterkünften in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände einschließlich Umwandlung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) und dergleichen für Aufenthalte an einem bestimmten Ort;*
- j) Gewährung und Übertragung sonstiger nicht unter den Buchstaben h und i aufgeführter Nutzungsrechte an Grundstücken und Teilen davon einschließlich der Erlaubnis, einen Teil des Grundstücks zu nutzen, wie zum Beispiel die Gewährung von Fischereirechten und Jagdrechten oder die Zugangsberechtigung zu Warteräumen in Flughäfen, oder die Nutzung von Infrastruktur, für die Maut gefordert wird, wie Brücken oder Tunnel;*

(...)

(3) Absatz 1 findet keine Anwendung auf

- a) Erstellung von Bauplänen für Gebäude oder Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet sind;
- b) Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht;

(...)

f) Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden;

(...)"

**Artikel 31b der EU-Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem** in der Fassung der Änderung durch die EU-Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 des Rates vom 07.10.2013 lautet:

„Wird einem Dienstleistungsempfänger Ausrüstung zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück zur Verfügung gestellt, so ist diese Leistung nur dann eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist. Stellt ein Dienstleistungserbringer dem Dienstleistungsempfänger neben der Ausrüstung ausreichendes Bedienpersonal zur Durchführung von Arbeiten zur Verfügung, so ist von der Vermutung auszugehen, dass er für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist. Die Vermutung, dass der Dienstleistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist, kann durch jegliche sachdienliche, auf Fakten oder Gesetz gestützte Mittel widerlegt werden.“

### 3.2. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die Bf. ging vom Vorliegen einer Empfängerortleistung im Sinne des [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) aus, welche im Falle von ausländischen Kunden nicht im Inland steuerbar wäre. Das Finanzamt beurteilte die gegenständliche Leistung als im Inland steuerbare und steuerpflichtige Grundstücksleistung nach [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#).

Wenn im nunmehr beschwerdegegenständlichen Fall in den Verträgen von einer „Vermietung von Räumlichkeiten“ die Rede ist, ändert das in Anbetracht der Gesamtumstände nichts: Leistungsinhalt war, dass ein Serverplatz samt Infrastruktur und Absicherung und ggf. Wartung

zur Verfügung gestellt wurde, wobei es unerheblich war, wo sich dieser befand. Die Kunden der Bf. hatten auf diesen Serverplatz keinen physischen Zugang, sondern konnten nur per Internet-Schnittstellen auf diese zugreifen.

Dass den Kunden der Bf. kein physischer Zugang ermöglicht wurde, war zwar nicht in den vorgelegten Verträgen explizit erwähnt. Es fehlen jedoch Angaben zu allfälligen Aufstellorten abgesehen davon, dass sich diese laut der Homepage in einem Wasserkraftwerk in Österreich befinden. Die Vorgangsweise, dass Online-Bestellungen nur mit Akzeptanz der auf derselben Homepage dargestellten AGB im Zuge einer Bestellung stets Teil der Verträge wurden und dass der physische Zugangs zu den Servern für Kunden nicht möglich war, sind durchaus als branchenüblich anzusehen. Ebenso, dass diese Serverräume in der Regel an mehrere Kunden gleichzeitig bzw. schrankweise vergeben wurden, um die aufwändige Infrastruktur auszulasten. Schon aus Sicherheitsgründen wäre es kaum zu verantworten, wenn mehrere Kunden gleichzeitig ohne Aufsicht Zugang zu den Räumlichkeiten hätten, zumal die Aufgabe wohl einiger der Server war, digitale Währungen zu generieren und daher auch die vorhandenen Daten bzw. der Zugang auf die Rechenkapazität eines besonderen Schutzes bedurften. Die Kunden der Bf. hatten weder Anspruch auf die Nutzung eines bestimmten Raumes, noch auf einen Raum in einem bestimmten Gebäude und konnten ihrerseits auch niemanden anderen von der Nutzung ausschließen. Die Bf. konnte die Server ab Geltung der AGB eigenmächtig ohne vorherige Genehmigung in anderen Gebäuden unterbringen und brauchte nach den Verträgen die Kunden lediglich darüber informieren, dass sich diese nun woanders befinden. Die Einholung einer entsprechenden Zustimmung der Kunden dazu war dann nicht erforderlich. Es wurde aber auch vor Beginn der Geltung der AGB unbestritten kein bestimmter Aufstellungsort der Server in den Verträgen mit den Kunden der Bf. vereinbart. Somit kommt es in diesem Zusammenhang für die Lösung der entscheidenden Rechtsfragen nicht darauf an, ob diese AGB nun im gesamten Beschwerdezeitraum Geltung hatten oder nicht.

Weiters wurden entsprechende Netzteile für die Server an die Kunden vermietet. Rund um die Uhr anfallende und einen wesentlichen Kostenfaktor darstellende Ausgaben für Klimatisierung und Strom für die Rechner (das „Mining“ ist sehr energieintensiv) lassen die bloße „Raummiete“ für relativ wenig benötigten (Stell-)Platz, den solche Rechner erfordern, in den Hintergrund treten (vgl. auch das von der Bf. mit Stellungnahme vom 09.11.2020 vorgelegte Foto). Das spricht gegen eine „bloße“ Vermietung eines konkreten Raumes bzw. Stellplatzes (von der die belangte Behörde ausging), sondern für ein umfassend(er)es Leistungspaket, bei dem die Platzgestaltung nur ein Nebenaspekt ist. Wie die belangte Behörde bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 22.03.2016 richtig ausführte, sind diese Leistungen derart eng miteinander verbunden (und würden einzeln für potentielle Kunden der Bf. keinen Wert darstellen), sodass eine Aufspaltung in mehrere selbständige Leistungen wirklichkeitsfremd wäre. Es ist daher von einer einheitlichen sonstigen Leistung auszugehen.

Dass der EuGH in seinem Urteil vom 02.07.2020, C-215/19, A Oy, davon ausging, dass „*die Bereitstellung von Geräteschränken die Hauptleistung darstellt, wobei die Versorgung mit Strom und Dienstleistungen, die die Nutzung der Server unter optimalen Bedingungen gewährleisten sollen, als Nebenleistungen zu dieser Hauptleistung angesehen werden*“, liegt daran – wie dieser auch dazu selbst in den Rn 30-32, 62, 63 ausführt, dass das vorlegende finnische Gericht von einem derartigen Sachverhalt ausgegangen war („nach Auffassung des vorlegenden Gerichts“) und der EuGH an diese Feststellungen insoweit gebunden ist, als deren Vornahme Sache des vorlegenden Gerichts sind, wie im Laufe des Urteilstextes immer wieder ausgeführt wird. Es ist damit für die belangte Behörde nichts gewonnen, wenn sie zum Sachverhalt auf die Rn 30 des genannten Urteils verweist, da der EuGH lediglich auf die Einschätzung des vorlegenden Gerichts verweist und selbst dazu keine Feststellung trifft. Der hier nun beschwerdegegenständliche Fall unterscheidet sich in rechtlicher Hinsicht dennoch nicht wesentlich von jenem, den der EuGH am 02.07.2020 zu C-215/19 entschieden hat. Im Unterschied zum vom EuGH entschiedenen Fall, bei welchem den Kunden über einen Sicherheitsdienst ein physischer Zugang zu den Servern doch, wenn auch nur eingeschränkt, möglich war, fehlte diese Zugangsmöglichkeit im vorliegenden Fall offenbar gänzlich und entfernt sich die zu beurteilende Leistung damit doch etwas von einer möglichen Grundstückleistung, die ein bestimmbares Grundstück bzw. einen Bezug zu einem konkreten Grundstück voraussetzt. Kern der zitierten Entscheidung des EuGH war, dass bei derartigen Serverhosting-Diensten keine Grundstücksleistung und keine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vorliegt, wenn (was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist) die Kunden kein Recht auf ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils haben, in dem die Geräteschränke stehen. Dies trifft auch im gegenständlichen Beschwerdefall zu:

Die geschilderte beschwerdegegenständliche Leistung ist, da sie nicht in einer Lieferung im Sinne des [§ 3a Abs. 1 UStG 1994](#) besteht, eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1 UStG. Gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Eine sonstige Leistung nach [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) („Grundstücksleistung“) liegt vor, wenn eine sonstige Leistung „im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt“ wird. Wie bereits dargestellt, besteht kein konkreter Zusammenhang der beschwerdegegenständlichen Leistung mit einem Grundstück. Die alleinige Tatsache, dass zur Erbringung der Leistung auch eine Grundstücksfläche erforderlich ist, reicht dafür natürlich nicht aus, zumal ansonsten wohl eine Vielzahl von Leistungen als Grundstücksleistungen zu qualifizieren wären, denen es an einem konkreten Zusammenhang mit einem Grundstück fehlt und die bislang zweifelsohne und mit gutem Grund nicht als Grundstücksleistungen eingestuft wurden.

Mit der EU-Verordnung Nr. 1042/2013 war die Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie (VO 282/2011) novelliert und zur Konkretisierung beispielsweise Artikel 31a eingefügt worden.

Die gegenständliche Leistung kann nicht als Leistung im Sinne des [Artikel 47 der Richtlinie 2006/112/EG](#) („Mehrwertsteuerrichtlinie“) und somit nicht als „*Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück*“ angesehen werden, da sie mangels direktem Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück nicht den Kriterien des Artikel 31a der EU-Durchführungsverordnung (DVO) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 („nur Dienstleistungen, die in einen hinreichend direkten Zusammenhang mit dem Grundstück stehen“) entspricht. Weder ist die gegenständliche Leistung „*von einem Grundstück abgeleitet*“ (Artikel 31a Abs. 1 lit. a der Durchführungsverordnung), noch wird sie „*für das Grundstück selbst erbracht*“ oder wäre „*auf das Grundstück selbst gerichtet*“ (lit. b leg. cit.). Auch ist keiner der Fälle von Abs. 2 lit. h oder lit. j der DVO gegeben, da hierfür kein bestimmter Teil des Grundstücks der ausschließlichen Nutzung durch den Dienstleistungsempfänger gewidmet ist.

Auch Artikel 31b der EU-Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur [Richtlinie 2006/112/EG](#) über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist nicht anwendbar, da Gegenstand der Leistungen der Bf. keine „*Arbeiten an einem Grundstück*“ im engeren Sinne waren. Auch nach *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON 3.00 § 3a Rz 136 (Stand 1.5.2018, rdb.at) sind jene Dienstleistungen, die objektiv gesehen weder direkt noch indirekt zu einer rechtlichen oder physischen Veränderung am Grundstück führen, vom Anwendungsbereich der bezughabenden Sondervorschrift des [§ 3a Abs 9 UStG 1994](#) auszuschließen.

Der EuGH hat zu [Art. 47 der Richtlinie 2006/112/EG](#) („Mehrwertsteuerrichtlinie“) entschieden, „*dass eine Dienstleistung, damit sie als im Zusammenhang mit einem Grundstück stehend im Sinne der Bestimmung angesehen wird, mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück in Zusammenhang stehen und das Grundstück selbst zum Gegenstand haben muss*“ (vgl. Rn 59 des genannten EuGH-Urteils vom 02.07.2020 zu C-215/19).

Konsequenterweise ist gem. Abs. 3 lit. b der DVO deren Abs. 1 nicht auf die „*Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht*“ (Abs. 3 lit. b) und nicht auf die „*Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden*“ (Abs. 3 lit. f) anwendbar.

Nach dem Gemeinschaftsrecht ist daher ein besonders enger Zusammenhang zu Grundstücken erforderlich. Aus diesem Grund wurde eine positive und negative Abgrenzung vorgenommen. Die Konkretisierung des Grundstücksbegriffes durch den genannten Artikel 31a, welcher erst mit Wirkung ab 1.1.2017 in Kraft trat, schreibt zudem die Judikatur des EuGH fest (vgl.

*Ruppe/Achatz* (Hrsg), UStG<sup>5</sup> (2017) zu § 3a UStG Rz 78, 80): Eine Dienstleistung steht demnach nur dann gem. Art 47 MwSt-RL im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn ein hinreichend direkter Zusammenhang gegeben ist (vgl. 07.09.2006, C-166/05 „Heger“, Rn 24; 27.10.2011, C-530/09; „Inter-Mark Group“; 27.06.2013, C-155/12; „RR Donnelley Global“, Rn 32). Diese Rechtsansicht des EuGH war daher zeitlich vor der genannten Novellierung der Durchführungsverordnung durch Art. 31a maßgeblich.

(Auch) nach *Ruppe/Achatz* (Hrsg), UStG<sup>5</sup> (2017) zu § 3a UStG Rz 87 kann [§ 3a Abs. 9 UStG 1994](#) nicht zur Anwendung kommen, wenn sich eine Leistung nicht auf ein bestimmtes Grundstück bezieht.

Die Sachverhaltsermittlung hat ergeben, dass die Kunden der Bf. keinerlei Recht auf eine ausschließliche Nutzung des Gebäudeteils haben, in dem ihre Server stehen. Vielmehr mangelt es bereits grundsätzlich an der Möglichkeit des physischen Zugangs. Auch sind die Server kein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, da sie, ohne beschädigt zu werden oder das Grundstück zu beschädigen, jederzeit leicht demontiert, verbracht und andernorts aufgestellt werden können, was auch in den Verträgen der Bf. angesprochen wird.

Das erkennende Gericht sieht daher einen ausreichenden Zusammenhang der beschwerdegegenständlichen Leistung mit einem konkreten Grundstück, wie es sowohl die genannten österreichischen sowie europarechtlichen Normen sowie die Rechtsprechung des EuGH (EuGH 02.07.2020, [C-215/19](#), A Oy) erfordern, nicht als gegeben an.

Da eine „Grundstücksleistung“ im Sinne des § 3a Abs. 9 UStG nicht vorliegt, kommt die Generalnorm des [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) (vgl. *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON 3.00 § 3a Rz 96, Stand 1.5.2018, rdb.at) zur Anwendung. Die (sonstige) Leistung wird dabei an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Da die beschwerdegegenständlichen Umsätze unstrittig von Unternehmen empfangen wurden, die ihr Unternehmen nicht in Österreich betrieben, waren diese Umsätze in Österreich (im Inland) nicht steuerbar und daher entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht in die gegenständliche Umsatzsteuerklärung 2014 aufzunehmen.

Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen in der Begründung zur Beschwerde verwiesen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Umsatzsteuer nicht richtig festgesetzt. Bereits als korrekt erwiesen hat sich damit jedoch die bereits mit Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 22.07.2015 erfolgte, erklärungsgemäße Veranlagung. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 11.12.2015 hat sich als rechtswidrig erwiesen und war daher im Sinne des Umsatzsteuerbescheides 2014 vom 22.07.2015 abzuändern.

### 3.3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da zur strittigen Rechtsfrage des Umsatzsteuerrechts zwar keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, jedoch zu einem vergleichbaren Fall bereits eine eindeutige Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 02.07.2020, [C-215/19](#), A Oy) ergangen ist, war die Revision nicht zuzulassen. Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen zudem klar und eindeutig, dann liegt ohnedies keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 BVG vor. Dies selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (vgl. VwGH 19.05.2015, [Ra 2015/05/0030](#)). Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 4. Dezember 2020