

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher über die Beschwerde des Herrn bfadr, (seinerzeit) vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergerstraße 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch , St.Nr. xxx, vom 30.10.2013 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum 01-03/2012

### **zu Recht erkannt:**

1. Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im BP-Bericht vom 25. Oktober 2013 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-2012 bis 03/2012 hat das Finanzamt Feldkirch folgende Feststellung getroffen:

*„Tz. 1 a.*

*Provisionen steuerbar und steuerpflichtig*

*[Der Beschwerdeführer] erhält Provisionen der Fa. a., Ra, für die Aufstellung von Glückspielautomaten am Standort adr..*

*Diese wurden als Wetterlöse (Steuersatz 0% ) buchhalterisch erfasst.*

*Sachverhalt:*

*Mit dem Lokalinhaber( Lokalbetreiber ) werden in der Praxis unterschiedlich bezeichnete Verträge (Vereinbarungen ) abgeschlossen. Diesen Vereinbarungen gemein ist, dass üblicherweise der Lokalinhaber nicht nur die Aufstellung der Geräte in seinem Lokal duldet und daneben in den Aufstellungsräumen die Stromversorgung, Internetanbindung, Beheizung, Reinigung etc. sicherstellt, sondern ferner auch, wenn oft auch nicht explizit festgehalten, die Geräte ein- und ausschaltet, Geldbeträge treuhändig einnimmt, Gewinne an Kunden ausbezahlt, Fragen von Kunden zum Bespielen der Geräte beantwortet, die*

*Verständigung bei Betriebsstörungen vornimmt und für ein der Bespielung der Geräte zugängliches Umfeld sorgt. Daneben kommt es auch vor, dass sich der Lokalinhaber verpflichtet, sein Personal zu schulen bzw. zur Teilnahme an Schulungen anzuhalten, eine Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen, einen betragsmäßig festgehaltenen Mindestkassenstand zu halten.*

*Umsatzsteuerliche Würdigung:*

*Entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen erbringt der Lokalinhaber grundsätzlich seine Leistung(en) nicht an den Spieler selbst, sondern an eine vom Spieler verschiedene Person.*

*In der Regel kommt es daher im Zusammenhang mit dem angebotenen Automatenglückspiel zu keinem unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen dem Lokalinhaber und Spieler.*

*In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erbringt der Lokalinhaber dabei eine einheitliche sonstige Leistung, welche weder eine Vermittlungsleistung (Vermittlung von Spielaufrägen ) noch eine reine Vermietung und Verpachtungsleistung darstellt. Die Hauptleistung des Lokalinhabers besteht darin, die Aufstellung der Gräte in seinem Lokal zu dulden.*

*In diesem Zusammenhang erbringt er auch weitere unselbständige Nebenleistungen.*

*Nachdem diese sonstige Leistung im unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück steht, ermittelt sich der Leistungsort nach § 3a Abs 9 UStG. Die seitens des Lokalinhabers erbrachte sonstige Leistung ist daher am Grundstücksort steuerbar.*

*Die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG kommt nicht zur Anwendung. Gemäß § 16 Abs.1 Z 16 UStG ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, ohne die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges, steuerbefreit.*

*Nach der Rechtsprechung des EUGH besteht die Vermietung von Grundstücken darin, dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EUGH 4.10.2001, Rs C 409/98 - siehe Ruppe § 6 UStG Rz 357).*

*Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken stellt in der Regel eine passive Tätigkeit dar, die an den Zeitablauf gebunden ist und nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt. Leistungen, deren Inhalt über die bloße Bereitstellung einer Sache wesentlich hinausgehen, fallen nicht unter die Befreiung (Melhardt/Tumpel, UStG § 6 Tz 489. Dazu auch Rechtssprechung des EUGH Vom 12.6.2003, Sinclair Collins, C — 275/01 wonach das Entgelt, das in einer Beteiligung am Verkaufserlösen besteht, für das vom Lokalinhaber dem Eigentümer eines Zigarettenautomaten eingeräumten Recht, den Automaten in seinem Geschäftslokal aufzustellen, ohne dass der Betreiber das Recht auf ausschließliche Nutzung einer Fläche im Lokal oder den Zugang zu dieser Fläche kontrollieren oder beschränken könnte, nicht unter diese Befreiungsbestimmung fällt.)*

*Daher sind die Entgelte, welche dem Lokalbetreiber vom Aufsteller etc. für seine Gesamtleistung bezahlt werden in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.*

*Im Prüfungszeitraum wurden brutto EUR 35.232,84 (netto 20% EUR 29.370,00) an Provisionen der Fa. a. mittels Gutschrift abgerechnet.*

<i>Prüfungszeitraum Jänner bis März 2012</i>	<i>bisher</i>	<i>laut Prüfung</i>
<i>Kz.000 steuerbarer Umsatz</i>	<i>2.887,72</i>	<i>32.248,42</i>
<i>Kz.022 20% Normalsteuersatz</i>	<i>2.887,72</i>	<i>32.248,42</i>
<i>Kz. 60 Vorsteuern (ohne EUST)</i>	<i>-1 028,43</i>	<i>-1.028,43</i>
<i>Zahllast/Gutschrift:</i>	<i>450,89</i>	<i>5.421 ,25</i>

Mit Festsetzungsbescheid vom 30. Oktober 2013 hat das Finanzamt Feldkirch dem Beschwerdeführer für den Zeitraum 01-03/2012 Umsatzsteuer in Höhe von 5.421,25 € vorgeschrieben. Das Finanzamt Feldkirch hat die von der Firma a. an den Beschwerdeführer bezahlten Provisionen als umsatzsteuerpflichtig behandelt.

In der Beschwerde vom 3. Dezember 2013 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

*„Ad Umsätze Vermittlungsleistungen*

*a. Rechtsansicht der Behörde*

*Die in den angeführten Bescheiden festgesetzte Umsatzsteuer wird unter Verweis auf den Bericht über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 25. Oktober 2013, der einen integrierten Bestandteil dieser Bescheide darstellt, seitens des zuständigen Finanzamtes Feldkirch damit begründet, dass der Beschwerdeführer Kunden an die Firma a., eine Firma gegründet nach slowakischem Recht, vermittelte habe, die „Aufsteller“ von „Automaten“ in den vom Beschwerdeführer betriebenen Wettlokal sei.*

*Daraus ergebe sich „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“, dass die vom Beschwerdeführer in Zusammenhang mit den im Rahmen seiner Vermittlungstätigkeit erhaltenen Provisionen, die der Leistung des Beschwerdeführers zu Grunde liegen, keine Vermittlungsleistungen, sondern Grundstücksumsätze iSd § 6 Abs. 9 UStG darstellen würden, die am Grundstücksort (dh. Österreich) steuerbar und steuerpflichtig wären. Der Beschwerdeführer bewirke eine sonstige Leistung (Duldungsleistung), die darin besteht, dass er gegen Entgelt die Aufstellung bzw. Nutzung der Automaten und Spielmöglichkeiten des Dienstleisters in seinen Geschäftsräumlichkeiten gestattet.*

*Der Rechtsansicht der Behörde ist aus folgenden Gründen zu entgegnen:*

*b. Würdigung des Beschwerdeführers*

*1. Unrichtige Tatsachenermittlung seitens der Betriebsprüfung*

*Vorweg ist festzuhalten, dass der vorliegende Sachverhalt, der auch von der Betriebsprüfung in der Niederschrift angeführt ist, nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten im zu Grunde liegenden Sachverhalt übereinstimmt.*

#### *1. Vermittlungsleistung a.*

*Die Firma a. hat keine Glücksspielautomatenumsätze iSd § 2 Abs. 3 GSpG (die Entscheidung über Gewinn und Verlust fällt nicht im Automaten selbst) -wie dies von der Betriebsprüfung in ihrer rechtlichen Würdigung ausführte wurde - durchgeführt, sondern eine zentralseitige elektronische Videolotterie iSd §12a GSpG über einen sich in der Slowakei befindlichen Server angeboten, wobei die Spielkunden über vom Beschwerdeführer in seinen Geschäftslokalen (von diesem) zur Verfügung gestellten Video Lotterie Terminals (VLTs) an die Firma a. unter den im Schreiben vom 21.12.2012 (Beilage/.1) dargelegten Vertragsparameter vermittelt wurden. Darin sind alle Punkte, die für die vom Beschwerdeführer durchgeführte Vermittlungsleistung wesentlich sind, angeführt. Aus der vertraglichen Vereinbarung geht hervor, dass die Firma a. selbst kein eigenes Equipment für die Vermittlung zur Verfügung stellt, sondern der Vermittler selbst für die Beschaffung Sorge zu tragen hat. Wie der Beschwerdeführer dies durchführt, bleibt ihm dabei vollkommen selbst überlassen. Eine vertragliche Vereinbarung, die eine Bindung an einen bestimmten Verkäufer oder Vermieter vorsieht, bestand nicht. Der Beschwerdeführer war somit in seiner Entscheidung völlig frei.*

*Die in den Geschäftsräumlichkeiten des Beschwerdeführers aufgestellten VLTs wurden weder von der Firma a. von diesem im Rahmen der Vertragsbeziehung zur Verfügung gestellt noch wurden diese von der Firma a. durch den Beschwerdeführer angemietet. Somit ist die Firma a. kein Aufsteller von Glücksspielautomaten. Diese wurden vom Beschwerdeführer vielmehr auf eigene Kosten anderwörtig angemietet, wobei der Beschwerdeführer in seiner Entscheidung völlig frei war, welchem Hersteller/Vermieter er sich bedient und ob er die VLTs käuflich erwirbt oder anmietet.*

*Diese Tatsachen waren war der Betriebsprüfung bekannt, dennoch ist sie in ihrer im Rahmen der Prüfungsfeststellung vorgenommenen Sachverhaltsdarstellung unrichtigerweise davon ausgegangen, dass es sich bei der Firma a. um einen „Aufsteller von Glücksspielautomaten“ handelt und der Geschäftsbeziehung ein „Aufstellvertrag“ zu Grunde liegt. Als Folge dessen hat sie rechtswidriger Weise eine Umqualifizierung der Vermittlungsleistung in eine Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 9 UStG vorgenommen, indem unterstellt wurde, dass eine Nutzung der Räumlichkeiten des Vermittlers durch den Veranstalter vorliege, die zu einem Grundstücksumsatz führen würde.*

*Das vorliegende Geschäftsmodell einer Vermittlung von Kunden ( wie übrigens von der Betriebsprüfung richtigerweise selbst erkannt) an einen ausländischen Dienstleistungsanbieter unterscheidet sich jedoch wesentlich von einer Eigenaufstellung („Aufstellvertrag“).*

*Da die Firma a. weder im Besitz von VLTs ist hat noch solche VLTs in den Geschäftsräumlichkeiten des Beschwerdeführers aufgestellt hat, kann auch keine - wie*

*von der Finanzverwaltung unterstellte - Nutzungsmöglichkeit von Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin durch die Firma a. vorliegen. Dies vermag sich auch rein dadurch nicht zu ändern, dass der Beschwerdeführer mit der Firma a. in Geschäftsbeziehung stand.*

*Somit hat der Beschwerdeführer der Firma a. im vorliegenden Sachverhalt auch kein Nutzungsrecht seiner Räumlichkeiten zur Aufstellung von VLTs eingeräumt bzw. die Aufstellung dieser in seinen Räumlichkeiten geduldet.*

*Dulden bedeutet die Verpflichtung zur Hinnahme eines fremden Tuns. Dies setzt voraus, dass dem Duldenden eine Berechtigung zusteht, deren Ausübung er einer anderen Person überlässt. Im vorliegenden Sachverhalt überlässt der Beschwerdeführer jedoch der a. nicht die Berechtigung VLTs in seinen Räumlichkeiten aufzustellen und zu betreiben, sondern er schafft selbst technisches Equipment an (von wem und in welcher Form auch immer), um seiner vertraglichen Verpflichtung, die er als Vermittler eingegangen ist, nachkommen zu können. Dies hat er durch Anmietung von einer nicht gesellschaftsrechtlich verbundenen Gesellschaft (Dritten) getan.*

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

*Die bewusst versuchte Umqualifizierung der Vermittlungsleistung „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ in eine „sonstige Leistung“, die in Zusammenhang mit einem Grundstück steht, ist in Folge des Nichtvorliegens eines Aufstellvertrages im vorliegenden Sachverhalt daran nicht einschlägig.*

## *2. Umqualifizierung in Folge „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“*

*Gemäß § 21 BAO ist für die abgabenrechtliche Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgeblich. Dieser ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen den Auftraggeber und dem Auftragnehmer unter Beachtung des Parteienwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Genau dies wurde jedoch von der Betriebsprüfung unterlassen.*

*Hätte Sie dies gemäß den von ihr selbst angeführten Maßstäben durchgeführt, wäre ihr aufgefallen, dass alle in Zusammenhang mit der Vermittlung durch den Beschwerdeführer erbrachten Leistungen für einen Vermittler typisch sind (zB, Information von Kunden über die vermittelte Dienstleistung, Entgegennahme und Verwaltung von*

*Treuhandgeldern, Auszahlungen, Personalschulung, Strom- und Internetanbindung, Beheizung des Lokalität des Vermittlers, Ein- und Ausschalten des Mediums über das die Vermittlung vorgenommen wird, etc.). Diese Leistungen stellen unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung (dh. der Vermittlungsleistung) dar, ohne welche diese Vermittlungsleistung gar nicht erbracht werden kann bzw. keinen eigenen Zweck erfüllen. Diesem Grundsatz folgt auch die Rsp des EuGH der eine Nebenleistung dann annimmt, wenn die Leistung nach dem Willen der Vertragsparteien so eng miteinander verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Daraus ist abzuleiten, dass eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung besteht, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringens unter optimalen Bedienungen in Anspruch zu nehmen. Ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht immer dann, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung erst ermöglicht, sie abrundet, ergänzt oder auch verbessert. Bei den angeführten Tätigkeiten trifft dies genau zu. Ohne Personalschulung, Information der Kunden über die vermittelte Dienstleistung, ohne Entgegenahme und Verwaltung und Auszahlung von Treuhandgeldern, Strom- und Internetverbindung, Beheizung der Lokalität wäre die Vermittlung an sich nicht möglich bzw. würde der Vermittler diese Leistungen nicht ohne die zu Grunde liegende Vermittlungsleistung erbringen. Überdies kann das Vorliegen einer Vermittlungsleistung nicht davon abhängen, mit welchen Medium, Equipment bzw. technischer Ausstattung und in welchen Räumlichkeiten die Vermittlung durchgeführt wird. Anders gefragt: Würde etwa ein vom Vermittler angemieteter Computer, Fernseher, I-Pad oder eine Telefonanlage, der zur elektronischen Dienstleistungsvermittlung dient und sich in den Räumlichkeiten des Vermittlers befindet, ein Nutzungsrecht der Geschäftsräumlichkeiten für den Geschäftspartner darstellen, das zu einer Grundstücksleistung führt? Eine solche Qualifikation würde das Vorliegen einer Vermittlungsleistung an sich unmöglich machen.*

*Somit stellen auch die durch den Vermittler verrichteten Nebentätigkeiten keine Grundlage dar, die es rechtfertigen würde, die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Leistungsobligenheiten willkürlich in eine Grundstücksleistung umzuqualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur immer dann gilt, wenn sich ein Sachverhalt biete, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetz klar zuwiderlaufen würden. Davon kann angesichts der dargelegten Ausführungen keine Rede sein. Weiters ist zu beachten, dass § 21 BAO der Finanzverwaltung keine gesetzliche Grundlage bietet kann, den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einseitig fiskalistisch zum Zwecke einer für sie günstigeren Umsatzbesteuerung anzuwenden, wie Sie dies bereits in der Rs UFS 18.11.2009 GZ RV/0290-S/09 erfolglos versucht hat und offenkundig gegenständlich erneut versucht.*

*Damit steht fest, dass die Firma a. vom Beschwerdeführer lediglich Vermittlungsleistungen betreffend Kunden, welche Dienstleistungen in Form einer elektronischen Lotterie*

*in Anspruch nahmen, bezogen hat und keinerlei Einfluss darauf hatte, in welcher technischen Form der Beschwerdeführer die Vermittlung vornahm. Daraus folgt wiederum, dass es sich bei den durch den Beschwerdeführer selbst beigebrachten und auf eigene Kosten gemieteten VLTs, die er in seinen eigenen Räumlichkeiten aufgestellt hat und mittels der er die Vermittlungsleistung erbracht hat, auch um keine Duldungs- oder Grundstücksleistung der Beschwerdeführers gegenüber der a. handeln kann, sondern eben um eine Vermittlungsleistung.*

*In Folge der unkorrekten Sachverhaltsdarstellung hat die Betriebsprüfung auch keine inhaltliche Würdigung vorgenommen, warum es sich auf Grundlage der tatsächlichen Vertragsparameter um keine Vermittlungsleistung seitens des Beschwerdeführers handeln soll (dh. unter Negierung der fremdüblichen Vertragsbeziehung von Vertragspartnern).*

*Diesbezüglich wird insbesondere auf die Judikatur des UFS vom 18.11.2009 GZ RV/0290-S/09 und FG Baden-Württemberg Urteil vom 9.7.2012, 9 K 2091/11 verwiesen.*

### **3. Kein Vorliegen eines Grundstücksumsatzes**

*In ihrer Begründung geht die Betriebsprüfung von einer Grundstücksleistung aus, da der Beschwerdeführer eine Duldungsleistung erbringe. Dies würde bereits unter Punkt 2 widerlegt.*

*Hinsichtlich einer möglichen Zuordnung einer Leistung als Grundstücksleistung wäre zudem zu prüfen, ob ein ausreichend direkter Zusammenhang zwischen der fraglichen Dienstleistung und dem betreffenden Grundstück gegeben ist und der Grundstückskomponente hinsichtlich des Leistungsinhaltes eine entscheidende Bedeutung zukommt (EuGH C-166/05, Heger, 7.9.2006). Jene Dienstleistungen, die objektiv gesehen weder zu einer rechtlichen noch physischen Veränderung am Grundstück führen, sind aus dem Anwendungsbereich des § 3 Abs. 9 UStG auszuschließen. Allgemein ist davon auszugehen, dass das objektive Kriterium des Vorliegens eines ausreichend direkten Zusammenhangs mit einem Grundstück nur erfüllt ist, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen im Wesentlichen auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst richtet.*

*Da im vorliegenden Sachverhalt vom Beschwerdeführer der a. weder Räumlichkeiten für die Erbringung ihrer Dienstleistungen in Form einer Vermietung zur Verfügung gestellt wurden noch der Beschwerdeführer der a. - mangels Besitz bzw. zur Verfügung Stellung von VLTs durch diese Firmen - die Nutzung seiner Räumlichkeiten mittels Einräumung eines Rechts gestattet hat (im Gegensatz zum Sachverhalt in der Rs Sinclair Collins, EuGH C-275/01, 12.6.2003, wo der Lokalinhaber das Recht zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in seinen Räumlichkeiten durch die Aufstellung von Zigarettenautomaten durch den Aufsteller eingeräumt hat), kann es sich bei den vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen auch um keine Grundstücksleistung iSd § 3 Abs. 9 UStG handeln. Folglich wäre die vom Beschwerdeführer erbrachte Leistung in Österreich ebenfalls nicht steuerbar.*

#### 4. Rechtsfolgen

Nach der geltenden Rechtslage richtet sich der Leistungsort bei Vermittlungsleistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer (B2B) nach dem Ort/Sitz des empfangenden Unternehmers (§ 3a Abs. 6 UStG).

Befindet sich der Sitz des die Vermittlungsleistung empfangenden Unternehmers (a.) im Ausland (Slowakei), liegt auch der Leistungsort der Vermittlungsleistung im Ausland. Folglich ist die vom Beschwerdeführer erbrachte Leistung in Österreich nicht steuerbar.

Zusammenfassend lässt sich damit festhalten, dass die von der Betriebsprüfung vorgenommene rechtliche Würdigung auf einem gegenständlich nicht vorliegenden, fiktiven Sachverhaltes beruht, der sich von dem tatsächlichen angeführten Sachverhalt wesentlich unterscheidet, wodurch auch die Würdigung und die daraus „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ abgeleiteten Rechtsfolgen sich als nicht korrekt darstellen und der Bescheid sich somit als rechtswidrig erweist.

Der oben angeführte Bescheid wird daher vollinhaltlich angefochten und ihre ersatzlose Aufhebung beantragt.

Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat stelle ich darüber hinaus den

ANTRAG gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO auf Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat,

den ANTRAG gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO auf mündliche Verhandlung über die gegenständlichen Berufungen.“

Die Beschwede wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2014 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer hat im streitgegenständlichen Zeitraum am Standort adr., ein Lokal angemietet. In diesen Geschäftsräumlichkeiten hat der Beschwerdeführer Video Lotterie Terminals (VLTs) aufgestellt bzw. aufstellen lassen. Über diese VLTs betreibt die Firma a. eine zentralseitige Videolotterie iSd § 12a GSpG über einen sich in der Slowakei befindlichen Server. Die Firma a. tritt dabei selbst mit den Spielkunden in einen Leistungsaustausch. Der Beschwerdeführer erhält für seine Leistung an die Firma a. ein Entgelt welches vom Umsatz der Firma Ga mit den Spielkunden abhängig ist.

Laut einem Schreiben vom 21.12.2012 der Firma a. hat diese für die Geschäftsbeziehung mit dem Beschwerdeführer folgende Vertragsinhalte bekanntgegeben:

Der Vermittler ist im Besitz eines Geschäftslokals und präsentiert das Spielangebot den potentiellen Kunden der a. Der Vermittler vermittelt die Dienstleistung der Videolotterie im Namen und auf Rechnung der a. in seinem Geschäftslokal innerhalb der Öffnungszeiten. Zur Erfüllung seiner Vermittlungstätigkeit hat der Vermittler das notwendige Personal auf

eigene Kosten bereit zu stellen. Der Vermittler hat die Spielkunden darauf hinzuweisen, dass er als Vermittler tätig ist Er hat kein Recht a. nach außen zu vertreten, sondern vermittelt lediglich die Kunden in seinem Geschäftslokal an a. a. hat das Recht Spielkunden abzulehnen.

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

Der Vermittler bewirbt die Video Lotterie, wobei die Art und der Umfang der Bewerbung beim Vermittler liegt. Die Kosten trägt der Vermittler, a. kann sich jedoch an den Kosten beteiligen. Im Fall einer Funktionsstörung der Videolotterie hat der Vermittler die a. umgehend zu informieren. Der Vermittler trägt kein Risiko aus dem Geschäft der Videolotterie. Ein Verlustrisiko aus der Dienstleistung der Videolotterie trägt ausschließlich die a., die diese Dienstleistung ihren Spielkunden anbietet. Da der Vermittler auf fremde Rechnung und fremden Namen handelt, verwaltet er die Einnahmen der Spielkunden aus der Videolotterie nur treuhändig für a.

Auszahlungen an Spielkunden erfolgen durch den Vermittler im Namen der a auch nur treuhändig. Die Höhe der an die Vermittler ausbezahlten Vermittlungsprovision berechnet sich folgendermaßen:

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

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

Weitere Zahlungen stehen dem Vermittler für die Vermittlungstätigkeit nicht zu.

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

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

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

Gerichtsstand ist die Slowakei es gilt slowakisches Recht.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 01/2012-03/2012 hat der Beschwerdeführer für seine Tätigkeit von der Firma a. insgesamt brutto 35.232,84 erhalten.

*Strittig ist nun, ob sich der Leistungsart des Bf. nach § 3a Abs 6 UStG (Sitz des Leistungsempfängers) oder nach § 3a Abs 9 UStG (Grundstücksart) richtet. Im ersten Fall wären die Einnahmen des Beschwerdeführer die er von der Fa. a. erhielt, in Österreich nicht steuerbar, da sich der Sitz des Leistungsempfängers in der Slowakei befindet. Im zweiten Fall wären diese Einnahmen in Österreich steuerbar und steuerpflichtig, da sich der Grundstücksart in Österreich befindet.*

*Rechtliche Würdigung:*

*Der Beschwerdeführer erbringt an a. eine Vielzahl von Leistungen, wobei eine allfällige Vermittlung von Spielaufrägen lediglich von untergeordneter Bedeutung ist. Der Beschwerdeführer ist nämlich nicht nur verpflichtet, die Dienstleistungen der Videolotterie im Namen und auf Rechnung der a. zu vermitteln, sondern auch die Videolotterie zu bewerben sowie die Einnahmen der Spielkunden treuhändig zu verwalten und Auszahlungen treuhändig durchzuführen, sondern auch sein Geschäftslokal sowie das notwendige Equipment auf eigene Kosten bereitzustellen. Um festzustellen, ob der Beschwerdeführer als Lokalinhaber mehrere selbstständige Hauptleistungen (zB eine Vermittlungsleistung) oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes - aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers- zu ermitteln. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (siehe EuGH C-41/04, C-349/96 auch VwGH 2006/15/0161 mit Verweis auf EuGH Rs C-34/99).*

*Der Beschwerdeführer erbringt an a. eine Vielzahl von Leistungen. Dazu gehört nicht nur das zur Verfügung stellen des für das Anbieten der elektronische Lotterie unmittelbar notwendigen Equipments und Leistungen (zB VL T Automaten, Breitbandinternetanschluss, Strom, Verwalten der Ein- und Auszahlungen) sondern auch das zur Verfügung stellen der gesamten Geschäftsräumlichkeiten und Annehmlichkeiten (zB sanitäre Anlagen, Tische und Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken). Der Beschwerdeführer stellt nicht nur die Hardware und den Platz, wo diese Automaten aufgestellt werden zur Verfügung, sondern den Kunden des Unternehmens a. auch entsprechende Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken sowie auch Toiletten usw. bereit. Aus der Sicht von a. liegt hier eine einheitliche Leistung vor. a. kommt es lediglich darauf an, dass es ihr ermöglicht wird, ihre Leistungen den Kunden (Spielteilnehmern) entsprechend anbieten zu können. Im gegenständlichen Fall ist die geforderte enge wirtschaftliche Verknüpfung der einzelnen Leistungen wohl gegeben, wäre a. nämlich sonst gar nicht in der Lage ihre Leistungen den Kunden überhaupt - und schon gar nicht in einem entsprechend angenehmen Umfeld - anbieten zu können. Die vom Beschwerdeführer an a. erbrachten Leistungen stellen in wirtschaftlicher Hinsicht für a. als Durchschnittsverbraucher objektiv ein Ganzes dar und wäre eine Aufspaltung wirklichkeitsfremd. Daher liegt nach Ansicht des Finanzamtes Feldkirch eine einheitliche Leistung vor, wobei die Vermittlung von Spielaufrägen nur von untergeordneter Bedeutung ist.*

*Das Wesen dieser Leistung besteht nach Ansicht des Finanzamtes Feldkirch in der Zurverfügungstellung der Geschäftsräumlichkeiten, zumal die Geschäftsräumlichkeiten einen zentralen und unverzichtbaren Teil dieser Leistung ausmachen. Ohne diese Geschäftsräumlichkeiten könnte a. ihre Leistungen überhaupt nicht bzw. nicht in dieser Art (für ihre Kunden in angenehmer Umgebung mit entsprechenden Sitzmöglichkeiten und Toiletten usw.) anbieten. Dass es a. nicht nur auf die Vermittlung der Spielaufträge, sondern vor allem auf das zur Verfügung stellen der Geschäftsräumlichkeiten ankommt, und diese den wesentlichen Teil der Leistung ausmacht, dafür spricht auch, dass in der dargestellten Geschäftsbeziehungen die Verpflichtung des Beschwerdeführer zur Bereitstellung seines Geschäftslokals zweimal ausdrücklich erwähnt wird. Der Beschwerdeführer erbringt daher an a. jeweils eine einheitliche Leistung, deren Leistungsort sich gem. § 3a Abs 9 UStG 1994 (Grundstücksort) bestimmt, zumal die Geschäftsräumlichkeit einen zentralen und unverzichtbaren Teil dieser Leistung ausmacht.*

*Die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 kommt nicht zu Anwendung. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken stellt in der Regel eine passive Tätigkeit dar, die an den Zeitablauf gebunden ist und nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt. Leistungen, deren Inhalt über die bloße Bereitstellung einer Sache wesentlich hinausgehen, fallen nicht unter die Befreiung (Melhardt/Tumpel, UStG § 6 TZ 489).*

*Die Entgelte, die der Beschwerdeführer vom Unternehmen a. in den streitgegenständlichen Zeiträumen erhielt, sind daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.“*

Im Vorlageantrag vom 25. März 2014 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen ergänzend vor:

*„Die von den involvierten Vertragsteilen durchgeföhrten bzw. in Anspruch genommenen Dienstleistungen lassen sich wie folgt anzuführen:*

- a) *Die vermittelte Leistung (dh. Anbieten einer elektronischen Videolotterie durch die Firma a. an österreichische Kunden - B2C), bei der sich der Leistungsort gemäß Generalklausel des § 3a Abs. 7 UStG nach dem Ort bestimmt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, dh. Slowakei. Somit liegt in diesem Fall eine in Österreich nicht steuerbare Dienstleistung vor.*
- b) *Die Vermittlungsleistung (dh. Vermittlungsleistung der Beschwerdeführerin an die Firma a.- B2B).*
- c) *Miete eines VLTs durch die Beschwerdeführeri11 von einem unabhängigen Dritten (RH Ro k.s.- Beschwerdeführerin B2B).*

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

*a. Allgemeines zur Vermittlungsleistung*

*Für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung ist der wirtschaftliche Gehalt maßgeblich. Die wesentlichen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Dienstleistungsanbieter vereinbarten Vertragsinhalte bilden jene eines klassischen Vermittlungsvertrages ab (insbesondere hinsichtlich Risikotragung, Handeln im fremden Namen und auf fremde Rechnung, Rechte und Pflichten, etc.), bei dem die Beschwerdeführerin dem Dienstleistungsanbieter Spielkunden vermittelt (Hauptleistung).*

*Auch die Entgeltbemessung, die eine holdabhängige Vermittlungsprovision vorsieht (Einzahlungen - Auszahlungen), lässt diesen Rückschluss zu (so würde bei der zur Verfügungstellung der Räumlichkeiten an die a. idR wohl ein fixes Mietentgelt - aus Sicht des in der Argumentation des Finanzamtes angeführten Durchschnittsbetrachters - vereinbart). Diesbezüglich wird insbesondere auf die diesbezüglich vorliegende Judikatur des UFS vom 18.11.2009 GZ RV/0290-S/09 und FG Baden-Württemberg Urteil vom 9.7.2012, 9 K 2091/11 verwiesen, die in solchen Fällen das Vorliegen einer Vermittlungsleistung iSd § 3 Abs. 6 UStG idgF bestätigt haben. Auch in diesem Fällen wurde die Vermittlungstätigkeit in einem Geschäftslokal des Vermittlers in einer vergleichbaren Ausgangssituation durchgeführt. Unter Negierung der tatsächlichen Vertragsparameter hat die Finanzverwaltung trotzdem unterstellt, dass es sich um keine Vermittlungsleistung seitens der Beschwerdeführerin handeln soll (dh. unter Negierung der fremdüblichen Vertragsbeziehung von Vertragspartnern).*

*b. Vorliegen einer einheitlichen Hauptleistung in Form der Vermittlungsleistung*

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

*ergänzt oder auch verbessert. Bei den angeführten Tätigkeiten trifft dies genau zu. Ohne Personalschulung, Information der Kunden über die vermittelte Dienstleistung, ohne Entgegennahme und Verwaltung und Auszahlung von Treuhandgeldern, Strom- und Internetverbindung, Beheizung der Lokalität wäre die Vermittlung an sich nicht möglich bzw. würde der Vermittler diese Leistungen nicht ohne die zu Grunde liegende Vermittlungsleistung erbringen. Die mit der Vermittlungsleistung in Zusammenhang stehenden Nebenleistungen, wie zB das Inkasso, die Kundenbetreuung, die Beratung der Kunden, die Abwicklung der laufenden Betreuung und die Werbetätigkeit teilen das Schicksal der Hauptleistung.*

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

#### *Ort der Vermittlungsleistung im Drittlandsfall*

*Gemäß der mit 30. Juni 2010 in Kraft getretenen VO über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen, BGBl II 2010/173 hat der BM f. Finanzen von der ihm gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht, gemäß § 2 Abs. 2 den Leistungsort betreffend die Vermittlung von Sportwetten und Ausspielungen gemäß § 2 GSpG an im Drittland ansässige Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG vom Drittland ins Inland zu verlagern, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt. In den Erläuternden Bemerkungen zu § 2 der VO wird davon ausgegangen, dass eine Leistungsortverlegung dann erfolgt, wenn „der private Leistungsempfänger seine Tipps beispielsweise von einem Terminal im Inland abgibt. ....*

*Wird die eine diesbezüglich Vermittlungsleistung gegenüber einem drittändischen Unternehmer erbracht, wäre diese gemäß § 3a Abs. 5 UStG am Empfängerort steuerbar, dem Leistungserbringer (Anm Bf: Vermittler) stünde im Inland jedoch der volle Vorsteuerabzug für seine Vorleistungen zu. Aus diesem Grund wird in der Verordnung festgelegt, dass auch die von Ermittlung von Sportwetten und Glücksspielen für im Drittland ansässige Unternehmen im Inland steuerbar ist.“*

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

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

*§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG normiert, die (unechte) Steuerfreiheit von Umsätzen aus der Tätigkeit als Bausparkassen- und Versicherungsvertreter. Unionsrechtliche Deckung*

findet diese Befreiung in Art 135 Abs.1 1it a. MwStSyst-RL. Der Versicherungsvertreter ist ein Versicherungsagent iSd Versicherungsvertretergesetzes der Versicherungsverträge vermittelt oder abschließt. Unter die Bestimmung fallen auch Versicherungsmakler, die gewerbsmäßig für andere Personen die Vermittlung von Verträgen übernehmen sowie Umsätze von Untervertretern die ebenfalls Vermittlungsleistungen ausführen. Hinsichtlich der europarechtlichen Definition bezieht sich der EuGH auf die Versicherungsagenten und -makler-RL (RL 2002/93/EG).

Voraussetzung der Befreiung ist in allen Fällen, dass eine Vermittlungsleistung ausgeführt wird. Eine solche ist anzunehmen, wenn der Vertreter erreicht, dass der Kunde einen Antrag auf Abschluss eines Versicherungsvertrages unterzeichnet und diesen an die Versicherung weiterleitet. Wo diese Vermittlung stattfindet ist irrelevant. Findet diese somit in Räumlichkeiten des Versicherungsmaklers statt, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass [hier endet der Satz abrupt]

Nur weil die Vermittlungstätigkeit in den Räumlichkeiten des Versicherungsmaklers stattfindet, kann nicht sinnentfremdend argumentiert werden, dass keine Vermittlungsleistung mehr vorliegen würde, sondern eine Grundstücksleistung iSd § 3a Abs. 9 UStG, weil der Versicherungsmakler eine Vielzahl von Leistung erbringe, und nicht nur das unmittelbar notwendige Equipment und die unmittelbar notwendigen Leistungen (zB. PC, Telefon, Faxgerät, Strom, Breitbandinternetanschluss, Inkasso, Kundenberatung) sondern auch die zur Verfügungstellung der gesamten Geschäftsräumlichkeiten und Annehmlichkeiten (sanitäre Anlagen, Tische und Sitzmöglichkeiten, Essen und Trinken).

Würde fortan jeder Tätigkeit die ein Versicherungsvertreter in seinen Räumlichkeiten durchführt von der österreichischen Finanzverwaltung als Grundstücksleistung qualifiziert werden? Dem würde wohl Art 135 Abs.1 lit a. MwStSyst-RL entgegenstehen.

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

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

*Zusammenhang steht (weil jede Dienstleistung an irgendeinem Ort erbracht werden muss) und sämtliche dieser Leistungen als Grundstücksleistungen anzusehen wären.*

*Ebenfalls sachlich unrichtig ist, dass die Vermittlungsleistung ohne die Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin nicht durchgeführt werden hätte können.*

*Würde der Anbieter etwa über ein Kundenkartensystem verfügen, das über den Vermittler angeboten wird und das dem Kunden ermöglicht die Dienstleistung des Anbieters über ein I-Pad, I-Phone, Smart-Phone, einen PC, ein Tablet-PC in Anspruch zu nehmen, so kann dies an jedem beliebigen Ort der Welt erfolgen unabhängig vom der Geschäftslokalität des Vermittlers erfolgen, wobei die Beschwerdeführerin noch immer eine Vermittlungstätigkeit erbringen würde.*

*Somit stellen weder die durch den Vermittler erbrachten unmittelbar erforderlichen Nebenleistungen noch die Tatsache, dass die Vermittlungsleistung in den Räumlichkeiten des Vermittlers erbracht werden eine Grundlage dar, die es rechtfertigen würde, einen hinreichenden Zusammenhang mit einem Grundstück zu unterstellen und demzufolge die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Leistungsobliegenheiten willkürlich in eine Grundstücksleistung umzuqualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, die offensichtlich durch die Finanzverwaltung angewendete wirtschaftliche Betrachtungsweise nur immer dann gilt, wenn sich ein Sachverhalt biete, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetz klar zuwiderlaufen würden. Davon kann angesichts der dargelegten Ausführungen keine Rede sein. Weiters ist zu beachten, dass§ 21 BAO der Finanzverwaltung keine gesetzliche Grundlage bietet kann, den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einseitig fiskalistisch zum Zwecke einer für sie günstigeren Umsatzbesteuerung anzuwenden, wie Sie dies bereits in der Rs UFS 18.11.2009 GZ RV/0290-S/09 erfolglos versucht hat und offenkundig gegenständlich erneut versucht.*

## **2. Grundstücksleistungen Rechtliche Grundlagen und Anwendungssystematik**

*Für die Anwendung der Regelungen des § 3a UStG zur Ortsbestimmung gibt es ab 1.1.2010 keine gesetzlich vorgegebene Reihenfolge mehr. Es ist jeweils für sich zu prüfen, welche Bestimmung im konkreten Fall zur Anwendung kommt und wie eine allfällige Konkurrenz zu lösen ist. Somit kommt § 3a Abs. 9 UStG als lex specialis kein Vorrang vor der allgemeinen Regelung des § 3a Abs. 6 UStG zu. Hinsichtlich einer möglichen Zuordnung einer Leistung als Grundstücksleistung ist zu prüfen, ob ein ausreichend direkter Zusammenhang zwischen der fraglichen Dienstleistung und dem betreffenden Grundstück gegeben ist und der Grundstückskomponente hinsichtlich des Leistungsinhaltes eine entscheidende Bedeutung zukommt (EuGH C-166/05, Heger, 7.9.2006). Jene Dienstleistungen, die objektiv gesehen weder zu einer rechtlichen noch physischen Veränderung am Grundstück führen, sind aus dem Anwendungsbereich des § 3 Abs. 9 UStG auszuschließen. Allgemein ist davon auszugehen, dass das objektive Kriterium des Vorliegens eines ausreichend direkten Zusammenhangs mit einem*

*Grundstück nur erfüllt ist, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen im Wesentlichen auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst richtet.*

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

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

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

*Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, sowie einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. Dienstleistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.*

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

*Die Notwendigkeit eines hinreichend engen Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und einem konkreten Grundstück findet sich auch in der Rechtsprechung des EuGH, der zum Anwendungsbereich der Leistungsortregelungen jüngst wie folgt festgehalten hat:*

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

*Dienstleistung anzusehen ist, als es einen zentralen und unverzichtbaren Bestandteil dieser Dienstleistung darstellt.*

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

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

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

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

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

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

*Die Firma a. hat in den Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin weder Glücksspielautomaten noch VLTs aufgestellt noch einen Platz genutzt, an der das Equipment oder der VLT aufgestellt war. Insofern kann auch keine - wie vom Finanzamt unterstellte Nutzungsmöglichkeit von Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin durch die Firma a. vorliegen (Passivleistung).*

*Somit hat die Beschwerdeführerin der Firma a. vorliegen im vorliegenden Sachverhalt weder Räumlichkeiten für die Erbringung ihrer Dienstleistungen in Form einer Vermietung zur Verfügung gestellt noch - mangels Besitz von VLTs - mittels Einräumung eines Rechts die Aufstellung der Geräte in seinen Geschäftsräumlichkeiten zu dulden. Dulden bedeutet die Verpflichtung zur Hinnahme eines fremden Tuns. Dies setzt voraus, dass dem Duldenden eine Berechtigung zusteht, deren Ausübung er einer anderen Person überlässt. Im vorliegenden Sachverhalt überlässt die Beschwerdeführerin jedoch der a. nicht die Berechtigung VLTs in seinen Räumlichkeiten aufzustellen und zu betreiben (Passivleistung), sondern er schafft selbst technisches Equipment an (von wem und in welcher Form auch immer) und erbringt selbst eine Leistung, um seiner vertraglichen Verpflichtung, die er als Vermittler eingegangen ist, nachzukommen (Aktivleistung). Somit ist die Vermittlungstätigkeit der eigentliche Gegenstand der Leistung.*

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

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

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

müsste, wird augenscheinlich, dass das Grundstück (Geschäftslokal) selbst nicht der Gegenstand der Dienstleistung der Beschwerdeführerin sein kann.

### 3. Resümee

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

Demnach hat die Beschwerdeführerin mittels den selbst beigebrachten und auf eigene Kosten gemieteten VLTs, die er in seinen eigenen Räumlichkeiten aufgestellt hat und mittels der er die Vermittlungsleistung erbracht hat, auch keine Duldungsleistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht, indem sie die Aufstellung der Geräte in seinen Lokal duldet.

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

### 4. Rechtsfolgen

Nach der geltenden Rechtslage richtet sich der Leistungsort bei auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Dienstleistung - worunter auch das Anbieten von elektronischen Lotterien an Endverbraucher fällt (B2C) - nach jenem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Befindet sich der Sitz des betreibenden Unternehmers (a.) im Ausland (dh. Slowakei), liegt auch der Leistungsort der sonstigen auf elektronischen Weg erbrachten Dienstleistung im Ausland und ist daher in Österreich nicht steuerbar ((§ 3a Abs. 7 UStG). Da die Beschwerdeführerin diesen Umsatz nicht erbringt und nachweislich auch nicht Anbieter dieser Dienstleistung war, kann diese Leistung ihr auch nicht zugerechnet werden. Somit ist der Kasseninhalt aufgrund der Leistungsartregeln in Österreich nicht steuerbar, wodurch auch § 6 Abs. 1 Z 9 UStG nicht zur Anwendung kommt.

Der Leistungsort bei Vermittlungsleistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer (B2B) nach dem Ort/Sitz des empfangenden Unternehmers (§ 3a Abs. 6 UStG).

Befindet sich der Sitz des die Vermittlungsleistung empfangenden Unternehmers (a.) im Ausland (dh. Slowakei), liegt auch der Leistungsort der Vermittlungsleistung im Ausland.

*Folglich ist die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung ebenfalls in Österreich nicht steuerbar.*

*Das Bundesfinanzgericht möge daher die verfahrensgegenständlichen Bescheide daher in dem angeführten Punkt vollinhaltlich aufheben.*

*Im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend sämtliche angefochtene Bescheide stellen wir den*

*ANTRAG gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b BAO idgF auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Berufungssenat, den*

*ANTRAG gemäß § 274Abs. 1 Z 1 lit. a. und lit. b BAO idgF auf mündliche Verhandlung.“*

In der mündlichen Verhandlung am 6. April 2017 brachten die Parteien im Wesentlichen vor:

**Der Beschwerdeführer :** *Ich kann mich nur wiederholen und das wiedergeben, was bereits PricewaterhouseCoopers für mich vorgebracht hat. Nach dem, was man mir gesagt hat, ist allein die Firma Ga umsatzsteuerpflichtig. Für meine Leistung besteht im Inland keine Umsatzsteuerpflicht. Die Umsatzsteuer wurde von der Firma Ga entrichtet. So hat man es mir mitgeteilt.*

**Der Vertreter des Finanzamtes :** *Wir haben seinerzeit die Meinung vertreten, der Beschwerdeführer erbringe eine sogenannte Grundstücksleistung und sei mit ihr im Inland steuerpflichtig. Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, sind wir nun zur Überzeugung gelangt, dass jedenfalls keine Grundstücksleistung erbracht wird. Im Ergebnis, sprich im Lichte des zitierten Erkenntnisses, können wir dem Beschwerdeführer beitreten und sind der Meinung, dass der seinerzeitig ergangene Bescheid zu Unrecht ergangen ist und aufgehoben werden kann.“*

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer hat im streitgegenständlichen Zeitraum am Standort adr., ein Lokal angemietet. In diesen Geschäftsräumlichkeiten hat der Beschwerdeführer Video Lotterie Terminals (VLTs) aufgestellt bzw. aufstellen lassen. Über diese VLTs betreibt die Firma a. eine zentraleitige Videolotterie iSd § 12a GSpG über einen sich in der Slowakei befindlichen Server. Die Firma a. tritt dabei selbst mit den Spielkunden in einen Leistungsaustausch. Der Beschwerdeführer erhält für seine Leistung an die Firma a. ein Entgelt welches vom Umsatz der a. mit den Spielkunden abhängig ist.

Laut einem Schreiben vom 21.12.2012 der Firma a. hat diese für die Geschäftsbeziehung mit dem Beschwerdeführer folgende Vertragsinhalte bekanntgegeben:

Der Beschwerdeführer ist im Besitz eines Geschäftslokals und präsentiert das Spielangebot den potentiellen Kunden der a. Der Beschwerdeführer vermittelt die Dienstleistung der Videolotterie im Namen und auf Rechnung der a. in seinem

Geschäftslokal innerhalb der Öffnungszeiten. Zur Erfüllung seiner Vermittlungstätigkeit hat der Beschwerdeführer das notwendige Personal auf eigene Kosten bereit zu stellen. Der Beschwerdeführer hat die Spielkunden darauf hinzuweisen, dass er als Vermittler tätig ist. Er hat kein Recht a. nach außen zu vertreten, sondern vermittelt lediglich die Kunden in seinem Geschäftslokal an a. . a. hat das Recht Spielkunden abzulehnen.

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

Der Beschwerdeführer bewirbt die Video Lotterie, wobei die Art und der Umfang der Bewerbung beim Beschwerdeführer liegen. Die Kosten trägt der Beschwerdeführer, a. kann sich jedoch an den Kosten beteiligen. Im Fall einer Funktionsstörung der Videolotterie hat der Vermittler die a. umgehend zu informieren. Der Beschwerdeführer trägt kein Risiko aus dem Geschäft der Videolotterie. Ein Verlustrisiko aus der Dienstleistung der Videolotterie trägt ausschließlich die a., die diese Dienstleistung ihren Spielkunden anbietet

Da der Beschwerdeführer auf fremde Rechnung und fremden Namen handelt, verwaltet er die Einnahmen der Spielkunden aus der Videolotterie nur treuhändig für a.

Auszahlungen an Spielkunden erfolgen durch den Beschwerdeführer im Namen der a auch nur treuhändig. Die Höhe der an den Beschwerdeführer ausbezahlten Vermittlungsprovision berechnet sich folgendermaßen:

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

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

Weitere Zahlungen stehen dem Vermittler für die Vermittlungstätigkeit nicht zu.

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

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

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

Gerichtsstand ist die Slowakei es gilt slowakisches Recht.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 01/2012-03/2012 hat der Beschwerdeführer für seine Tätigkeit von der Firma a. insgesamt brutto 35.232,84 erhalten.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig.

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

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

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

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

Der EuGH hat dazu entschieden, dass die Vermittlungstätigkeit „eine Mittlertätigkeit ist, die u. a. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat“ (vgl. EuGH vom 21. Juni 2006, C-453/05, Ludwig, Rz 28 mwN).

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

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

Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken besteht nach der Rechtsprechung des EuGH darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er

dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. jeweils mwN VwGH vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0123, sowie vom 30. Oktober 2003, 2000/15/0109).

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

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

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

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

Der Beschwerde war daher statzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall hat sich das Bundesfinanzgericht aber an das Erkenntnis des VwGH vom 29.12.2016, Ra 2014/15/0056 gehalten. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 18. April 2017