

TE Vwgh Erkenntnis 2016/11/23 Ra 2014/15/0056

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.11.2016

Index

E6j;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

62001CJ0275 Sinclair Collis VORAB;

BAO §299 Abs1 idF 2013/I/014;

BAO §299;

UStG 1994 §3 Abs1;

UStG 1994 §3a Abs4;

1. BAO § 299 heute
2. BAO § 299 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 299 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 299 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
5. BAO § 299 gültig von 01.01.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
6. BAO § 299 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 299 heute
2. BAO § 299 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 299 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 299 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
5. BAO § 299 gültig von 01.01.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
6. BAO § 299 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. UStG 1994 § 3 heute
2. UStG 1994 § 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. UStG 1994 § 3 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
6. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996

10. UStG 1994 § 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamts Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. September 2014, Zl. RV/5100419/2012, betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheids 2009 (mitbeteiligte Partei: D S in T, vertreten durch die Foissner & Foissner Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG in 4030 Linz, Salzburgerstraße 267), zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamts Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. September 2014, Zl. RV/5100419/2012, betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß Paragraph 299, BAO hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheids 2009 (mitbeteiligte Partei: D S in T, vertreten durch die Foissner & Foissner Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG in 4030 Linz, Salzburgerstraße 267), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei betreibt einen Gastronomiebetrieb. Am 3. August 2006 hat sie nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts mit der XY Malta Ltd. (im Folgenden XY), einem in Malta ansässigen lizenzierten Wettanbieter, der auch von Malta aus sein operatives Geschäft betreibt, einen sogenannten Aufstellungsvertrag geschlossen. Nach diesem Vertrag stattet XY das Lokal mit Wettterminals aus und leistet den gesamten für den Betrieb erforderlichen Support (wie insbesondere Service und Administration). Die Wettterminals sind online mit XY verbunden, der auch die Wetten auswertet. Die Wettabwicklung erfolgt in der Weise, dass dem jeweiligen Kunden für jede Wettabgabe ein Originalwettschein ausgedruckt wird, der als schriftliche Bestätigung des Wettvertrages zwischen XY und dem Wettkunden gilt. Die mitbeteiligte Partei wird ermächtigt, die Geldbeträge für XY treuhändig einzuziehen sowie gegen Übergabe des Originalwettscheines Gewinne treuhändig auszuzahlen und/oder Wetteinsätze zurückzuzahlen. Sie verwaltet die Wetteinnahmen für XY treuhändig und haftet auch für diese. Die Wettabrechnung erfolgt ausschließlich und direkt zwischen ihr und XY.

2 Die Leistung der mitbeteiligten Partei besteht neben der Duldung der Aufstellung des Wettterminals (konkret war nur einer aufgestellt) in einer Reihe weiterer Leistungen (Bereitstellung von Strom, äußere Reinigung des Geräts,

Verhinderung von Beschädigungen bzw. im Falle einer Beschädigung die Feststellung des Beschädigers, Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung, sofortige Verständigung bei Betriebsstörungen des Wettterminals, Aufrechterhaltung der Spielbereitschaft während der Öffnungszeiten, solidarische Haftung für Schäden, Wettabwicklung, Ausdruck von Wettscheinen sowie Aufbewahrung/Verwahrung der Wettscheine). Von der mitbeteiligten Partei gemeldete Betriebsstörungen oder Beschädigung des Wettterminals hat XY schnellstmöglich zu beheben. XY ist dabei berechtigt, den Wettterminal zwecks Reparatur zu entfernen oder auszutauschen. Mit der Abwicklung des Aufstellungsvertrages hat XY die XY-Österreich beauftragt und bevollmächtigt. Sämtliche Zahlungen sind jedoch an XY (Malta) zu leisten. Das Entgelt für die Leistung der mitbeteiligten Partei besteht in einem prozentuellen Anteil an den Wetterträgen.

3 Mit Umsatzsteuerbescheid für 2009 vom 29. Juni 2010 wurden diese Entgelte (in Höhe von 8.218,90 Euro) vom Finanzamt erklärungskonform als Entgelte für steuerpflichtige, dem Normalsteuersatz unterliegende Leistungen behandelt.

4 Mit Schreiben vom 17. Juni 2011 beantragte die mitbeteiligte Partei, diesen Bescheid nach § 299 BAO aufzuheben. Begründend machte sie geltend, dass sie neben dem Gaststättenwesen auch die Vermittlung von Sportwetten betreibe. Gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 (in der für 2009 geltenden Fassung) werde die diesbezügliche Vermittlungsleistung dort ausgeführt, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Da dies Malta sei, sei keine diesbezügliche Steuerbarkeit in Österreich gegeben. Die Versteuerung sei (wie auch in den Jahren zuvor) irrtümlich erfolgt. 4 Mit Schreiben vom 17. Juni 2011 beantragte die mitbeteiligte Partei, diesen Bescheid nach Paragraph 299, BAO aufzuheben. Begründend machte sie geltend, dass sie neben dem Gaststättenwesen auch die Vermittlung von Sportwetten betreibe. Gemäß Paragraph 3 a, Absatz 4, UStG 1994 (in der für 2009 geltenden Fassung) werde die diesbezügliche Vermittlungsleistung dort ausgeführt, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt werde. Da dies Malta sei, sei keine diesbezügliche Steuerbarkeit in Österreich gegeben. Die Versteuerung sei (wie auch in den Jahren zuvor) irrtümlich erfolgt.

5 Das Finanzamt wies den Antrag ab, wogegen die Mitbeteiligte Berufung erhob.

6 Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. März 2012 wies das Finanzamt die Berufung ab. Im gegenständlichen Falle liege nämlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Vermittlung von Sportwetten bzw. Glücksspielen, sondern eine einheitliche sonstige Leistung im Sinne des UStG vor, die darin bestehe, dass gegen Entgelt die Aufstellung bzw. Nutzung der Automaten in den Räumlichkeiten des Gastronomiebetriebes gestattet werde. Das von XY erhaltene Entgelt sei daher in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

7 Eine (unecht) steuerbefreite Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten liege nicht vor. Es werde nämlich in diesem Fall nicht dem Vertragspartner eine Fläche oder ein Standort passiv überlassen und ihm nicht das Recht zugesichert, diese Fläche wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4 § 6 Tz 357). Der EuGH habe in seiner richtungsweisenden Entscheidung vom 12. Juni 2003, C-275/01, Sinclair Collis, dargelegt, dass keine Vermietung und Verpachtung vorliege, wenn vom Lokalinhaber dem Eigentümer eines Zigarettenautomaten gegen Beteiligung an den Verkaufserlösen das Recht eingeräumt werde, den Automaten für einen bestimmten Zeitraum im Lokal aufzustellen, ohne dass der Betreiber des Automaten das Recht auf ausschließliche Nutzung einer bestimmten Fläche hätte oder den Zugang zu dieser kontrollieren oder beschränken könnte (Hinweis auf Mehlhardt/Tumpel, UStG, § 6 Tz 489). Auch XY habe nur Zugang zum Automaten (während der Öffnungszeiten) und nicht zu einer bestimmten Grundstücksfläche. Ebenso liege keine Kontroll- bzw. Beschränkungsmöglichkeit des Zuganges für XY vor. Es liege daher auch keine (unecht) befreite Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumlichkeiten gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor. 7 Eine (unecht) steuerbefreite Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten liege nicht vor. Es werde nämlich in diesem Fall nicht dem Vertragspartner eine Fläche oder ein Standort passiv überlassen und ihm nicht das Recht zugesichert, diese Fläche wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4 Paragraph 6, Tz 357). Der EuGH habe in seiner richtungsweisenden Entscheidung vom 12. Juni 2003, C-275/01, Sinclair Collis, dargelegt, dass keine Vermietung und Verpachtung vorliege, wenn vom Lokalinhaber dem Eigentümer eines Zigarettenautomaten gegen Beteiligung an den Verkaufserlösen das Recht eingeräumt werde, den Automaten für einen bestimmten Zeitraum im Lokal aufzustellen, ohne dass der Betreiber des Automaten das Recht auf ausschließliche Nutzung einer bestimmten Fläche hätte oder den Zugang zu dieser kontrollieren oder beschränken könnte (Hinweis auf Mehlhardt/Tumpel, UStG, Paragraph 6, Tz 489). Auch XY habe nur Zugang zum Automaten

(während der Öffnungszeiten) und nicht zu einer bestimmten Grundstücksfläche. Ebenso liege keine Kontroll- bzw. Beschränkungsmöglichkeit des Zuganges für XY vor. Es liege daher auch keine (unecht) befreite Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumlichkeiten gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 16, UStG 1994 vor.

8 Die Behandlung der Entgelte von XY als umsatzsteuerbare und - steuerpflichtige Umsätze in Österreich sei somit in der Umsatzsteuererklärung 2009 zu Recht erfolgt. Voraussetzung für die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO sei die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Diese Gewissheit der Rechtswidrigkeit liege im gegenständlichen Falle nicht vor, weil die Entgelte von XY richtigerweise im Erstbescheid Umsatzsteuer 2009 als steuerbar und steuerpflichtig behandelt worden seien. 8 Die Behandlung der Entgelte von XY als umsatzsteuerbare und - steuerpflichtige Umsätze in Österreich sei somit in der Umsatzsteuererklärung 2009 zu Recht erfolgt. Voraussetzung für die Aufhebung nach Paragraph 299, Absatz eins, BAO sei die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Diese Gewissheit der Rechtswidrigkeit liege im gegenständlichen Falle nicht vor, weil die Entgelte von XY richtigerweise im Erstbescheid Umsatzsteuer 2009 als steuerbar und steuerpflichtig behandelt worden seien.

9 Im Vorlageantrag verwies die mitbeteiligte Partei auf ihr bisheriges Vorbringen. Über diesbezügliche Frage teilte sie mit und belegte dies auch stichprobenweise, dass in den Rechnungen an XY bzw. den Gutschriften von XY keine (österreichische) Umsatzsteuer ausgewiesen sei.

10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde der Mitbeteiligten Folge und hob den Umsatzsteuerbescheid 2009 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf. Begründend führte es unter Hinweis auf Literatur (Tumpel, SWK 2014, 477) aus, es liege eine einheitliche, als Vermittlung zu beurteilende Leistung vor, weil leistungsprägender Bestandteil des an den ausländischen Wettanbieter erbrachten Leistungsbündels die Vermittlung von Wettkunden sei. Dies sei jener Leistungsbestandteil, auf den es dem ausländischen Wettanbieter ankomme. Sämtliche anderen Leistungsbestandteile kämen entweder im Gefolge der Wettvermittlung (Cash-Handling, Führen von Aufzeichnungen) vor oder ergänzten die Wettvermittlung. Ohne die Wettvermittlung hätten diese Leistungsbestandteile keinen eigenen Zweck für den Wettanbieter. Sie stellten bloß das Mittel dar, um die Vermittlungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde der Mitbeteiligten Folge und hob den Umsatzsteuerbescheid 2009 gemäß Paragraph 299, Absatz eins, BAO auf. Begründend führte es unter Hinweis auf Literatur (Tumpel, SWK 2014, 477) aus, es liege eine einheitliche, als Vermittlung zu beurteilende Leistung vor, weil leistungsprägender Bestandteil des an den ausländischen Wettanbieter erbrachten Leistungsbündels die Vermittlung von Wettkunden sei. Dies sei jener Leistungsbestandteil, auf den es dem ausländischen Wettanbieter ankomme. Sämtliche anderen Leistungsbestandteile kämen entweder im Gefolge der Wettvermittlung (Cash-Handling, Führen von Aufzeichnungen) vor oder ergänzten die Wettvermittlung. Ohne die Wettvermittlung hätten diese Leistungsbestandteile keinen eigenen Zweck für den Wettanbieter. Sie stellten bloß das Mittel dar, um die Vermittlungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.

11 Auch die von Tumpel vorgebrachten, gegen das Vorliegen von Grundstücksleistungen sprechenden Argumente, seien zutreffend. Demnach sei zu beurteilen, wo die vermittelte Leistung (des XY) erbracht werde. Bei Wettanbietern der gegenständlichen Art liege deren Sitz bzw. Unternehmensort nicht in Österreich und es liege auch keine Betriebsstätte in Österreich vor. Deren Leistung an die Wettkunden werde daher gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 (in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung), wonach eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, nicht in Österreich erbracht. Gemäß § 3a Abs 4 UStG 1994 (in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung), wonach eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht werde, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt werde, liege daher der Ort der streitgegenständlichen Leistungen (ebenfalls) nicht in Österreich. 11 Auch die von Tumpel vorgebrachten, gegen das Vorliegen von Grundstücksleistungen sprechenden Argumente, seien zutreffend. Demnach sei zu beurteilen, wo die vermittelte Leistung (des XY) erbracht werde. Bei Wettanbietern der gegenständlichen Art liege deren Sitz bzw. Unternehmensort nicht in Österreich und es liege auch keine Betriebsstätte in Österreich vor. Deren Leistung an die Wettkunden werde daher gemäß Paragraph 3 a, Absatz 12, UStG 1994 (in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung), wonach eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt werde, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, nicht in Österreich erbracht. Gemäß Paragraph 3 a, Absatz 4, UStG 1994 (in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung), wonach eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht werde, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt werde, liege daher der Ort der streitgegenständlichen Leistungen (ebenfalls) nicht in Österreich.

12 Der Umsatzsteuerbescheid für 2009 sei daher rechtswidrig. Das Bundesfinanzgericht messe im konkreten Fall dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor den Grundsätzen der Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit ein. Rechtssicherheit solle insbesondere dem Abgabepflichtigen zugutekommen, konkret wäre aber das Gegenteil der Fall. Überdies habe die Rechtswidrigkeit betragsmäßig nicht unbedeutende Folgen, weshalb eine Aufhebung nicht unzweckmäßig sei. Das Ermessen im Sinn des § 20 BAO werde daher dahingehend ausgeübt, dass dem Antrag auf Bescheidaufhebung stattgegeben werde.

12 Der Umsatzsteuerbescheid für 2009 sei daher rechtswidrig. Das Bundesfinanzgericht messe im konkreten Fall dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor den Grundsätzen der Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit ein. Rechtssicherheit solle insbesondere dem Abgabepflichtigen zugutekommen, konkret wäre aber das Gegenteil der Fall. Überdies habe die Rechtswidrigkeit betragsmäßig nicht unbedeutende Folgen, weshalb eine Aufhebung nicht unzweckmäßig sei. Das Ermessen im Sinn des Paragraph 20, BAO werde daher dahingehend ausgeübt, dass dem Antrag auf Bescheidaufhebung stattgegeben werde.

13 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts.

14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15 Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

15 Gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

16 Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

16 Gemäß Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

17 Die Revision des Finanzamts macht insbesondere geltend, dass es hinsichtlich des von der mitbeteiligten Partei als lokaler Gastronomiebetreiberin an die XY als Wettanbieterin erbrachten Leistungsbündels im Zusammenhang mit der Vermittlung von Sportwetten keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage von Leistungsart und Leistungsort gebe. Die vom Bundesfinanzgericht vertretene Rechtsansicht, wonach es sich dabei um eine einheitliche, als Vermittlung zu beurteilende nicht steuerbare Leistung handle, sei unrichtig. Vielmehr habe die mitbeteiligte Partei an die XY eine einheitliche (Grundstücks-) Leistung iSd § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009, erbracht, weil die Einräumung der Nutzung der Geschäftsräumlichkeiten durch XY bzw. deren Kunden den Schwerpunkt dieser Leistung ausmache. Eine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheids 2009 iSd § 299 BAO liege somit nicht vor.

17 Die Revision des Finanzamts macht insbesondere geltend, dass es hinsichtlich des von der mitbeteiligten Partei als lokaler Gastronomiebetreiberin an die XY als Wettanbieterin erbrachten Leistungsbündels im Zusammenhang mit der Vermittlung von Sportwetten keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage von Leistungsart und Leistungsort gebe. Die vom Bundesfinanzgericht vertretene Rechtsansicht, wonach es sich dabei um eine einheitliche, als Vermittlung zu beurteilende nicht steuerbare Leistung handle, sei unrichtig. Vielmehr habe die mitbeteiligte Partei an die XY eine einheitliche (Grundstücks-) Leistung iSd Paragraph 3 a, Absatz 6, UStG 1994 in der Fassung vor dem BudgetbegleitG 2009, erbracht, weil die Einräumung der Nutzung der Geschäftsräumlichkeiten durch XY bzw. deren Kunden den Schwerpunkt dieser Leistung ausmache. Eine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheids 2009 iSd Paragraph 299, BAO liege somit nicht vor.

18 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet. 19 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und

Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet. 19 Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1994 unterliegen Lieferungen und

sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbringt, der Umsatzsteuer.

20 Ob eine sonstige Leistung in Österreich steuerbar ist, bestimmt sich nach den Leistungsortregeln des § 3a UStG 1994. 20 Ob eine sonstige Leistung in Österreich steuerbar ist, bestimmt sich nach den Leistungsortregeln des Paragraph 3 a, UStG 1994.

21 Der im Revisionsfall gemäß § 28 Abs. 33 Z 1 UStG 1994 anwendbare § 3a Abs. 4 UStG 1994 idF vor dem BudgetbegleitG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, bestimmt allgemein, dass eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht wird, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Eine Differenzierung danach, ob der Empfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer ist, besteht nicht (vgl. Tumpel, SWK 2014, 477 ff, 482 ff). 21 Der im Revisionsfall gemäß Paragraph 28, Absatz 33, Ziffer eins, UStG 1994 anwendbare Paragraph 3 a, Absatz 4, UStG 1994 in der Fassung vor dem BudgetbegleitG 2009, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 52 aus 2009,, bestimmt allgemein, dass eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht wird, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Eine Differenzierung danach, ob der Empfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer ist, besteht nicht vergleiche , Tumpel, SWK 2014, 477 ff, 482 ff).

22 Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird (vgl. VwGH vom 31. Jänner 2001, 97/13/0066). 22 Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt, wobei der Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird vergleiche , VwGH vom 31. Jänner 2001, 97/13/0066).

23 Der EuGH hat dazu entschieden, dass die Vermittlungstätigkeit "eine Mittlertätigkeit ist, die u. a. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat" (vgl. EuGH vom 21. Juni 2006, C-453/05, Ludwig, Rz 28 mwN). 23 Der EuGH hat dazu entschieden, dass die Vermittlungstätigkeit "eine Mittlertätigkeit ist, die u. a. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat" vergleiche , EuGH vom 21. Juni 2006, C-453/05, Ludwig, Rz 28 mwN).

24 Die Vermittlungstätigkeit beschränkt sich dabei im Allgemeinen nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhaltet einen darüber hinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4 § 3a Rz 70 mwN). 24 Die Vermittlungstätigkeit beschränkt sich dabei im Allgemeinen nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhaltet einen darüber hinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4 Paragraph 3 a, Rz 70 mwN).

25 Die getroffenen Feststellungen lassen allerdings nicht erkennen, in welcher Form die Revisionswerberin einen konkreten Beitrag zum Vertragsabschluss geleistet hätte oder inwieweit sie durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen XY und den Besuchern ihres Lokals einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeigeführt hätte. So hat das Bundesfinanzgericht zwar das Erbringen einer Vielzahl von Supportleistungen durch die Revisionswerberin an XY festgestellt, eine Mitwirkung derselben am Vertragsabschluss wurde jedoch nicht festgestellt. Ohne eine solche Mitwirkung kann jedoch nicht von einer Vermittlungsleistung ausgegangen werden, weil sonst jede Leistung im Vorfeld oder Umfeld eines Vertragsabschlusses schon zu einer Vermittlungsleistung würde.

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

Vermietung von Grundstücken besteht nach der Rechtsprechung des EuGH darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. jeweils mwN VwGH vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0123, sowie vom 30. Oktober 2003, 2000/15/0109). 26 Wenn die Revision des Finanzamts dagegen verneint, es liege hinsichtlich des Leistungsbündels der mitbeteiligten Partei keine Vermittlungsleistung, sondern eine einheitliche (Grundstücks-) Leistung iSd Paragraph 3 a, Absatz 6, UStG 1994 in der Fassung vor dem BudgetbegleitG 2009, so kann ihr allerdings gleichfalls nicht gefolgt werden. Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken besteht nach der Rechtsprechung des EuGH darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen vergleiche , jeweils mwN VwGH vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0123, sowie vom 30. Oktober 2003, 2000/15/0109).

27 Davon kann im Revisionsfall - wie die mitbeteiligte Partei zu Recht ausführt - nicht ausgegangen werden, weil keine Feststellungen darüber getroffen worden sind und auch keinerlei Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die mitbeteiligte Partei der XY das Recht eingeräumt hätte, das Geschäftslokal oder Teile desselben so in Besitz zu nehmen, als ob sie dessen Eigentümerin wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

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

29 Der EuGH ist in diesem Urteil aber auch nicht von einer Vermittlungsleistung des Lokalinhabers ausgegangen, sondern hat die Leistung, die Gegenstand dieses Vertrages ist, als "Einräumung des Rechts zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge" beschrieben (vgl. EuGH vom 12. Juni 2003, C-275/01, Sinclair Collis, Rz 30). 29 Der EuGH ist in diesem Urteil aber auch nicht von einer Vermittlungsleistung des Lokalinhabers ausgegangen, sondern hat die Leistung, die Gegenstand dieses Vertrages ist, als "Einräumung des Rechts zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge" beschrieben vergleiche , EuGH vom 12. Juni 2003, C-275/01, Sinclair Collis, Rz 30).

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

31 Die Revision des Finanzamts wirft darüber hinaus die Frage auf, ob das Bundesfinanzgericht insoweit seine Zuständigkeit überschritten hat, als es im angefochtenen Erkenntnis der Beschwerde gegen die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2009 stattgegeben und zugleich den Umsatzsteuerbescheid 2009 aufgehoben hat. Es stelle sich die grundsätzliche Rechtsfrage, ob diese Aufhebung nicht erst in weiterer Folge - in Entsprechung des Erkenntnisses des BFG - durch das Finanzamt als Abgabenbehörde erfolgen hätte müssen. Dabei stelle sich auch die Frage, ob das Finanzamt im weiteren Verfahren bei der Erlassung des neuen Umsatzsteuerbescheides gemäß § 279 Abs. 3 BAO an die im Erkenntnis dargelegte Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichts gebunden sei. Zu dieser Frage fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zumal die Bestimmung des § 279 Abs. 3 BAO erst seit 1. Jänner 2014 anwendbar sei. 31 Die Revision des Finanzamts wirft

darüber hinaus die Frage auf, ob das Bundesfinanzgericht insoweit seine Zuständigkeit überschritten hat, als es im angefochtenen Erkenntnis der Beschwerde gegen die Abweisung eines Antrages gemäß Paragraph 299, Absatz eins, BAO auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2009 stattgegeben und zugleich den Umsatzsteuerbescheid 2009 aufgehoben hat. Es stelle sich die grundsätzliche Rechtsfrage, ob diese Aufhebung nicht erst in weiterer Folge - in Entsprechung des Erkenntnisses des BFG - durch das Finanzamt als Abgabenbehörde erfolgen hätte müssen. Dabei stelle sich auch die Frage, ob das Finanzamt im weiteren Verfahren bei der Erlassung des neuen Umsatzsteuerbescheides gemäß Paragraph 279, Absatz 3, BAO an die im Erkenntnis dargelegte Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichts gebunden sei. Zu dieser Frage fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zumal die Bestimmung des Paragraph 279, Absatz 3, BAO erst seit 1. Jänner 2014 anwendbar sei.

32 Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF des FVwGG 2012 (§ 323 Abs. 37 BAO) kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die Aufhebung setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO5 § 299 Tz 13). 32 Gemäß Paragraph 299, Absatz eins, BAO in der Fassung des FVwGG 2012 (Paragraph 323, Absatz 37, BAO) kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Die Aufhebung setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus vergleiche , Ritz, BAO5 Paragraph 299, Tz 13).

33 Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung somit auch durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (vgl. VwGH vom 26. November 2014, 2012/13/0123, sowie vom 26. April 2012, 2009/15/0119). 33 Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung somit auch durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt vergleiche , VwGH vom 26. November 2014, 2012/13/0123, sowie vom 26. April 2012, 2009/15/0119).

34 Erweist sich ein geltend gemachter Aufhebungsgrund (hier:

die richtige umsatzsteuerliche Bestimmung des Leistungsorts des von der mitbeteiligten Partei erbrachten Leistungsbündels) im Beschwerdeverfahren als berechtigt, so hat das Verwaltungsgericht der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wurde, (hier: der USt-Bescheid), aufgehoben wird. Insofern wäre der diesbezüglichen Vorgehensweise des Bundesfinanzgerichts in verfahrensrechtlicher Hinsicht nicht entgegenzutreten gewesen, wenn sich der Umsatzsteuerbescheid als inhaltlich rechtswidrig erwiesen hätte.

35 Eine Bindungswirkung der Begründung des Aufhebungsbescheids für die nachfolgend vom Finanzamt zu treffende Sachentscheidung besteht jedoch nicht, weil diese selbst nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war (vgl. VwGH vom 7. Juli 2004, 2001/13/0053, sowie 19. Juni 2002, 99/15/0135). Ein Aufhebungsbescheid im Sinne des § 299 BAO ist lediglich ein Bescheid kassatorischer Art (vgl. VwGH vom 4. Juli 1990, 89/15/0133 mwN). 35 Eine Bindungswirkung der Begründung des Aufhebungsbescheids für die nachfolgend vom Finanzamt zu treffende Sachentscheidung besteht jedoch nicht, weil diese selbst nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war vergleiche , VwGH vom 7. Juli 2004, 2001/13/0053, sowie 19. Juni 2002, 99/15/0135). Ein Aufhebungsbescheid im Sinne des Paragraph 299, BAO ist lediglich ein Bescheid kassatorischer Art vergleiche , VwGH vom 4. Juli 1990, 89/15/0133 mwN).

36 Da die Festsetzung von Umsatzsteuer durch das Finanzamt aus den oben genannten Gründen jedoch im Ergebnis zu Recht erfolgt ist, fehlte es im Revisionsfall letztlich auch an der Voraussetzung des § 299 Abs. 1 BAO, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. 36 Da die Festsetzung von Umsatzsteuer durch das Finanzamt aus den oben genannten Gründen jedoch im Ergebnis zu Recht erfolgt ist, fehlte es im Revisionsfall letztlich auch an der Voraussetzung des Paragraph 299, Absatz eins, BAO, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

37 Das angefochtene Erkenntnis war somit wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. 37 Das angefochtene Erkenntnis war somit wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Wien, am 23. November 2016

Gerichtsentscheidung

EuGH 62001CJ0275 Sinclair Collis Ltd VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:RA2014150056.L00

Im RIS seit

29.12.2016

Zuletzt aktualisiert am

12.02.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at