

Sinclair Collis: EuGH zur Aufstellung von Zigaretten- automaten in Geschäftsräumlichkeiten

ÖStZ
2004/
139
S. 57

Der EuGH¹) hat kürzlich in der Rs C 275/01, Sinclair Collis Ltd, zur Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Aufstellung eines Zigarettenautomaten in Geschäftsräumlichkeiten geurteilt, dass diese nicht als steuerbefreite Grundstücksvermietung iSd Art 13 Teil B Buchst b der 6. MWSt-RL anzusehen ist. Die Frage stellte sich in einem Rechtsstreit zwischen der Sinclair Collis Ltd (SC) und den Commissioners of Customs & Excise über die auf einen Vertrag zur Aufstellung von Zigarettenautomaten in Geschäftsräumlichkeiten anwendbare Mehrwertsteuerregelung²).

1. Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

Die Sinclair Collis Ltd stellte in Gasthäusern, Klubs und Hotels *Zigarettenautomaten* auf, die sie betrieb und wartete. Zu diesem Zweck schloss sie mit dem jeweiligen Eigentümer dieser Geschäftsräume (Lokalinhaber) einen Vertrag

1) EUGH 12. 6. 2003, Rs C 275/01, Sinclair Collis.

2) Dazu auch oV, Aufstellung eines Zigarettenautomaten im Geschäftsräum keine steuerbefreite Grundstücksvermietung, UR 2003, 348.

Dr. Dietmar Aigner
DDr. Georg Kofler
Universität Linz

über die Bereitstellung derartiger Automaten gegen Zahlung eines vereinbarten prozentualen Anteils an den Bruttoerträgen aus den Tabakverkäufen, die allgemein in den Geschäftsräumen und insbesondere mittels der Automaten erzielt wurden. Nach diesem Vertrag wurden die Automaten an einem Standort aufgestellt, den der Lokalinhaber als den Standort benannte, der wahrscheinlich zu den höchsten Verkaufszahlen führt. Der Lokalinhaber durfte jedoch nicht

ohne Grund seine Zustimmung zur Wahl eines anderen, von Sinclair Collis Ltd benannten Standortes verweigern. Die Zigaretten und das Bargeld in den Automaten, die Zigaretten und die anderen Tabakwaren blieben Eigentum von Sinclair Collis Ltd. Der Lokalinhaber räumte Sinclair Collis Ltd für die Dauer von zwei Jahren das ausschließliche Recht ein, die Automaten, die deren Eigentum blieben, aufzustellen und zu betreiben. Außerdem räumte der Vertrag Sinclair Collis Ltd das ausschließliche Recht ein, Zigaretten und sonstige Tabakwaren an den betroffenen Betrieb zu liefern. Der Lokalinhaber verpflichtete sich weiters, für eine ausreichende Stromversorgung zu sorgen und zu verhindern, dass Automaten in den Räumlichkeiten aufgestellt werden, mit denen ähnliche Waren abgegeben werden. Diejenigen Automaten, die nicht zur Montage an Wänden vorgesehen waren, konnten räumlich umgestellt werden. Sinclair Collis Ltd behielt die ausschließliche Kontrolle über den Zugang zu den Automaten, sicherte deren Befüllung und entnahm das Geld zur vereinbarungsgemäßen Aufteilung.

Die britischen Commissioners entschieden im Januar 1996, dass die in dem Vertrag vorgesehenen Dienstleistungen *gem Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWSt-RL von der MWSt befreit* seien, da der Vertrag ein Recht zur Inbesitznahme eines Grundstücks begründe. Sinclair Collis Ltd, die an einer *Steuerpflichtigkeit der Dienstleistungen* interessiert war, um ihrerseits VSt abziehen zu können, legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim VAT and Duties Tribunal, Manchester (Vereinigtes Königreich) ein. Der Verfahrensverlauf führte dazu, dass Sinclair Collis Ltd ein Rechtsmittel beim House of Lords einlegte. Da das House of Lords der Auffassung war, dass die Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung der 6. MWSt-RL erfordere, hat es seine Entscheidung ausgesetzt und dem EuGH die Frage, ob es eine Vermietung eines Grundstücks iSv Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwSt-RL darstellen kann, wenn der Eigentümer von Räumlichkeiten (der Lokalinhaber) dem Eigentümer eines Zigarettenverkaufsautomaten 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, zur Vorabentscheidung vorgelegt. Der EuGH sollte die Grundsätze festlegen, die bei der Entscheidung darüber anzuwenden sind, ob eine Vereinbarung eine Vermietung eines Grundstücks in diesem Sinne darstellt.

2. Urteil und Begründung

Der EuGH führte dazu aus, dass erstens die in Art 13 der 6. MWSt-RL vorgesehenen Befreiungen nach stRsp eigenständige *Begriffe des Gemeinschaftsrechts* darstellen und daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern³⁾. Zweitens sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art 13 der 6. MWSt-RL umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grund-

satz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein StPfl gegen Entgelt erbringt, der MWSt unterliegt⁴⁾.

Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. Richtlinie definiert den Begriff der Vermietung nicht und verweist auch nicht auf seine Definition in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten⁵⁾. Aus stRsp ergibt sich jedoch zum einen, dass das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken iSv Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWSt-RL darin besteht, *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*⁶⁾. Zum anderen ist für die Frage, wie ein steuerbarer Umsatz einzuordnen ist, eine *Gesamtbetrachtung aller Umstände* anzustellen, unter denen der Umsatz erfolgt⁷⁾.

In dieser Hinsicht stellte der EuGH fest, dass es nach den Angaben des vorlegenden Gerichts nicht Gegenstand des Vertrages ist, dem Vertragspartner eine Fläche oder einen Standort passiv zu überlassen und ihm dabei das Recht zu zugesichern, diese Fläche oder diesen Standort wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Diese Feststellung werde durch die Tatsache untermauert, dass erstens der Vertrag keine genaue Abgrenzung der Fläche oder des Standorts für die Aufstellung der Verkaufsautomaten innerhalb der Räumlichkeiten vorsieht. Im Gegensatz zu den Merkmalen der Vermietung sei nämlich der Standort des Automaten nur insoweit von Bedeutung, als er die höchstmöglichen Verkaufszahlen verspricht. Unter Berücksichtigung dieses Kriteriums könnten die Automaten nach dem Vertrag durchaus in bestimmtem Maß nach Belieben des Lokalinhabers räumlich umgestellt werden. Zweitens gebe der Vertrag Sinclair Collis Ltd nicht das Recht, den Zugang zum Standort der Automaten zu kontrollieren oder zu beschränken. Auch wenn Sinclair Collis Ltd nach dem Vertrag über das ausschließliche Recht auf Zugang zu den Automaten zum Zweck der Wartung, des Nachfüllens von Zigaretten und der Entnahme des darin befindlichen Bargelds verfügt, betrifft dieses Recht nämlich nur den Zugang zum Automaten als solchem, insb zu seinem inneren Mechanismus, und nicht den Zugang zu dem Teil der Fläche der Räumlichkeiten, auf dem sich der Automat befindet. Jedenfalls sei dieses Recht nach den Angaben von Sinclair Collis Ltd in der mündlichen Verhandlung auf die Öffnungszeiten der Geschäftsräume beschränkt und kann nicht ohne Einwilligung des Lokalinhabers ausgeübt werden. Im Übrigen werde der freie Zugang Dritter zu den Automaten in der Art und Weise ausgeübt, die der Lokalinhaber bestimmt, insb während der Öffnungszeiten der Räumlichkeiten, und nicht in einem von Sinclair Collis Ltd gesetzten Rahmen. Unter diesen Umständen stelle die Inbesitznahme eines Teils der Fläche oder eines Standortes innerhalb der Ge-

4) So insb EuGH 12. 9. 2000, Rs C-358/97, Kommission/Irland – Tz 52; EuGH 18. 1. 2001, Rs C-150/99, Slg 2001, I-493, Stockholm Lindöpark – Tz 25.

5) Dazu EuGH 4. 10. 2001, Rs C-326/99, Slg 2001, I-6831, Goed Wonen – Tz 44.

6) In diesem Sinne EuGH 4. 10. 2001, Rs C-326/99, Slg 2001, I-6831, Goed Wonen – Tz 55, und 9. 10. 2001, Rs C-108/99, Slg 2001, I-7257, Cantor Fitzgerald International – Tz 21.

7) Dazu EuGH 2. 5. 1996, Rs C-231/94, Slg. 1996, I-2395, Faaborg-Gelting Linien – Tz 12; dazu Weiß, UR 1996, 221; EuGH 4. 10. 2001, Rs C-326/99, Slg 2001, I-6831, Goed Wonen – Tz 26.

3) Dazu EuGH 12. 9. 2000, Rs C-358/97, Slg 2000, I-6301, Kommission/Irland – Tz 51; EuGH 16. 1. 2003, Rs C-315/00, Maierhofer – Tz 25; dazu Grünwald/Pogodda, UR 2003, 189.

schäftsräume nach dem Vertrag nur ein Mittel zur Durchführung der Leistung dar, die Gegenstand dieses Vertrages ist, nämlich der Einräumung des Rechts zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge.

Aufgrund all dieser Erwägungen antwortete der EuGH auf die vorgelegte Frage, dass *Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWSt-RL dahin auszulegen ist, dass es keine Vermietung eines Grundstücks iSd genannten Vorschrift 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.*

3. Würdigung und Konsequenzen für die Praxis

Der EuGH definiert im vorliegenden Urteil die charakterbestimmenden Merkmale für das Vorliegen einer Grundstücksvermietung. Er führt aus, dass Artikel 13 der 6. MWSt-RL den Begriff der Vermietung zwar nicht definiert, diese jedoch der eigentumsähnlichen Inbesitznahme eines Grundstückes bedarf⁸⁾. Ist die Inbesitznahme eines Grundstückes hingegen als bloßes Mittel zur Durchführung einer anderen vertraglich vereinbarten Leistung zu sehen, so liegt nach Auffassung des EuGH keine Grundstücksvermietung vor⁹⁾.

Bei den im Ausgangssachverhalt dargestellten Automatenaufstellungsverträgen besteht der Leistungsinhalt in der Einräumung des Rechts zum ausschließlichen Verkauf von Zigaretten in den Räumlichkeiten durch Aufstellung und Wartung von Verkaufsautomaten im Austausch gegen einen Prozentsatz der Erträge. Bereits nach der derzeitigen österr. Praxis sollte diese Leistung ebenfalls als steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen zu qualifizieren sein; für den konkreten Fall der Automatenaufstellung hatte auch der VwGH im Erk vom 20. 7. 1999, 93/13/0178¹⁰⁾, implizit diese Ansicht vertreten. Der nunmehr vom EuGH entschiedene Fall bestätigt auch die österr. Verwaltungspraxis und Rsp bei der Handhabung vergleichbarer Konstellationen:

Der GA wies etwa in seinen Schlussanträgen auf die Vergleichbarkeit mit der *Bewirtung in einem Hotelrestaurant* im Unterschied zur Anmietung eines Hotelzimmers hin¹¹⁾: Während es in letzterem Fall entscheidend auf die Inbesitznahme des Zimmers selbst ankommt, steht in ersterem Fall die Bewirtung, mithin die Erbringung verschiedener Dienstleistungen, im Vordergrund. Für die Entgegennahme der Dienstleistungen ist es zwar erforderlich, dass der Gast an einem Tisch im Restaurant Platz nimmt, mithin einen bestimmten Teil des Grundstücks vorübergehend nutzt; auf

8) In diesem Sinne EuGH 4. 10. 2001, Rs C-326/99, Slg 2001, I-6831, Goed Wonen – Tz 55, und 9. 10. 2001, Rs C-108/99, Slg 2001, I-7257, Cantor Fitzgerald International – Tz 21.

9) Siehe oV, Aufstellung eines Zigarettenautomaten im Geschäftsräum keine steuerbefreite Grundstücksvermietung, UR 2003, 348 ff.

10) VwGH 20. 7. 1999, 93/13/0178, ÖStZB 2000/1.

11) Schlussanträge GA Alber 10. 10. 2002, Rs C-275/01, Sinclair Collis – Tz 47.

diese Nutzung kommt es nach Sinn und Zweck des Vertrags jedoch nicht primär an, weshalb darin keine Inbesitznahme jenes Grundstücksteils, auf dem sich der Tisch befindet, zu sehen ist.

Ähnlich ist zB die Gestaltung der *Nutzung eines Golfplatzes* zu sehen¹²⁾. Obwohl nämlich das Golfspielen ohne Golfplatz offensichtlich schwierig ist, besteht die Dienstleistung in diesem Fall darin, dass Gelegenheit zum Golfspielen und nicht zur Inbesitznahme des Golfplatzes geboten wird. In diesem Sinne hat auch der VwGH zum UStG 1972 judiziert, dass bei *Ausübung der Sporttätigkeit in einem Fitness-Studio* der „Grundstückskomponente“ nur eine ganz untergeordnete Bedeutung zukommt, die gegenüber der im Vordergrund stehenden Gerätenutzung zu vernachlässigen ist¹³⁾. Diese Überlegung greift überhaupt etwa bei Umsätzen aus dem Betrieb von *Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen*, wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß „passiven“ Zurverfügungstellung des Grundstückes (samt Anlagen) noch geschäftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sport- oder Spielanlage, wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung, erbracht werden¹⁴⁾. Analoges gilt für *Abbauverträge*¹⁵⁾, wenn die Entgeltsbemessung nach Umfang des abgebauten Materials erfolgt. Etwas anderes gilt freilich, wenn zB die gesamte Tennisplatz-, Golfplatzanlage und dgl. „passiv“ zB einem Verein oder einer Gesellschaft, der/die die Anlage in der Folge betreibt, zur Nutzung überlassen wird; so kann derzeit eine Aufteilung des Entgelts in einen auf die (unecht steuerfreie) Grundstücksvermietung entfallenden und einen auf die anderen (steuerpflichtigen) Leistungen (einschließlich Überlassung der Betriebsvorrichtungen) entfallenden Entgeltsanteil erfolgen¹⁶⁾. Der VwGH hat diese Aufgliederung bereits für die Vermietung ganzer *Tennisplätze*¹⁷⁾, für die Benützung von *Campingplätzen*¹⁸⁾ sowie für die Überlassung von *Messestandplätzen*¹⁹⁾ judiziert.

Vergleichbar gestaltet sich auch die Sichtweise bei einer *Mautstraße*²⁰⁾. Hauptzweck des Mautvertrages ist es nämlich weniger, dass ein Grundstück genutzt werden soll, sondern vielmehr, dass eine einzige Serviceleistung auf diesem Grundstück in Anspruch genommen werden soll. Dem Autofahrer kommt es nämlich nicht auf den kurzen Gebrauch des Grundstücks an, sondern auf die sichere und schnelle Passage.

Keine Änderung durch das Urteil in der Rs Sinclair Collis ergibt sich ua im Hinblick auf die Vermietung von *Betriebsvorrichtungen*²¹⁾ und *Autoabstellflächen*²²⁾, die zwar grund-

12) Siehe Schlussanträge GA Jacobs, 26. 9. 2000, Rs C-150/99, Slg 2001, I-497, Stockholm Lindöpark – Tz 35; Schlussanträge GA Alber 10. 10. 2002, Rs C-275/01, Sinclair Collis – Tz 48.

13) VwGH 26. 11. 1990, 90/15/0062, ÖStZB 1991, 397; VwGH 12. 11. 1990, 90/15/0043, ÖStZB 1991, 396.

14) Siehe auch EuGH 18. 1. 2001, Rs C-150/99, Slg 2001, I-493, Stockholm Lindöpark.

15) Rz 892 UStR 2000; VwGH 3. 11. 1986, 85/15/0098, ÖStZB 1987, 389.

16) Rz 891 UStR 2000.

17) VwGH 18. 11. 1985, 84/15/0148, ÖStZB 1986, 304 (Vermietung einer kompletten Tennisportanlage).

18) Siehe zB VwGH 29. 1. 1990, 88/15/0020, ÖStZB 1990, 458.

19) VwGH 22. 11. 1965, 2379/64, ÖStZB 1966, 51; siehe auch Rz 891 UStR 2000.

20) Schlussanträge GA Alber 27. 1. 2000, Rs C-358/97, Slg 2000, I-6304, Kommission/Irland – Tz 67.

21) Rz 895 UStR 2000.

22) Rz 894 UStR 2000.

sätzlich unter die Befreiung fallen würde²³⁾), jedoch in § 6 Abs 1 Z 16 UStG wiederum explizit von der Befreiung ausgenommen ist.

4. Zusammenfassung

Der EuGH hat in der Rs C-275/01 Sinclair Collis Ltd, zur Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Aufstellung eines Zigarettenautomaten in Geschäftsräumlichkeiten geur-

teilt, dass diese nicht als steuerbefreite Grundstücksvermietung anzusehen, sondern als grundsätzlich steuerpflichtige sonstige Leistung zu qualifizieren ist. Bereits nach der derzeitigen österr Praxis sollte diese Leistung ebenfalls als steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung anzusehen sein.

23) Siehe VwGH 22. 2. 1988, 86/15/0123, ÖStZB 1989, 23, zur Überlassung eines nicht bestimmten (zur Zeit des Eintreffens des Fahrzeugs jeweils gerade freien) Pkw-Abstellplatzes in einer Großgarage.