

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 13. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 23. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Tätigkeit der Berufungswerberin (Bw), einer im Jahr 2005 gegründeten und nach einem Konkursverfahren seit 27. April 2009 nunmehr in Liquidation befindlichen GmbH, bestand im Wesentlichen darin, über das Internet und über Geschäftspartner Personen zu werben, die sich verpflichteten, ihr zum Zweck des Lottospielens in Spielgemeinschaften (von jeweils 30 oder 60 Personen) laufend (monatlich) Beiträge zu überweisen, wovon sie einen Teilbetrag im

öffentlichen Lotto einsetzte und allfällige Gewinne an die Mitglieder der jeweiligen Spielgemeinschaft auszahlte.

Im Jahr 2007 fand bei der Bw eine Außenprüfung statt. Im Zuge dieser Prüfung legte die Bw die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 vor. Von den insgesamt vereinnahmten Beträgen von 60.130,19 € (2005) und 319.517,37 € (2006) unterzog die Bw die als Beitragserlöse bzw. Verwaltungsgebühren bezeichneten Erlöse von 34.050,81 € (2005) und 177.158,32 € (2006) der Umsatzsteuer. Den Restbetrag von 26.079,38 € (2005) bzw. 142.359,05 € (2006) ließ sie umsatzsteuerfrei. Zwei Drittel dieses Betrages verwendete sie für Spieleansätze bei der Lottogesellschaft und ein Drittel hielt sie zurück, um - wie sie in einem Schreiben vom 7. Februar 2007 ausführte – eventuell ausfallende Spieler zu ersetzen und die Spielgebühr für den Lottoschein auf jeden Fall aufzubringen. Dies sei notwendig, da ansonsten z.B. durch den Ausfall von Spielern die Spielgemeinschaft nicht zustande käme. Der Unternehmenszweck der Bw sei Spielgemeinschaften (Gesellschaften bürgerlichen Rechts) zu gründen. Für diese Spielgemeinschaft würden dann Lottoscheine ausgefüllt und in fremden Namen (im Namen bzw. im Auftrag der Spielgemeinschaft) und für fremde Rechnung die Lottogebühr an die Lottogesellschaft bezahlt. Es bestehe damit eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen der Spielgemeinschaft (GbR) und der Lotteriegesellschaft (ohne Zwischenschaltung der Bw). Im Falle eines Gewinnes erhalte die Spielgemeinschaft diesen zu 100% und schütte ihn ebenfalls zu 100% an die Mitglieder aus. Bei diesen steuerfrei belassenen Beträgen handle es sich daher um durchlaufende Posten, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden.

Der Prüfer vertrat hingegen die Auffassung, dass die von der Bw steuerfrei belassenen Beträge ebenso wie die vereinnahmten Verwaltungsgebühren umsatzsteuerpflichtig seien und unterzog sie dem Normalsteuersatz von 20%. Im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Mai 2007 führt er dazu aus:

„Die X-GmbH wirbt Personen zur Teilnahme an den Spielen der Lottogesellschaften (Lotto 6 aus 45, Joker etc) in Form von Spielgemeinschaften. Die Spielgemeinschaft wird zwar als Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen den einzelnen Spielteilnehmern umschrieben, tritt jedoch nach außen hin nicht in Erscheinung und hat die Zusammenfassung der Spieler in einer Gemeinschaft lediglich spielorganisatorische Gründe. Rechtsverbindliche vertragliche Beziehungen bestehen zwischen den Kunden und der X-GmbH, nicht zwischen den Kunden untereinander und auch nicht zwischen den Kunden und der Lottogesellschaft. (siehe auch „allgemeine Geschäftsbedingungen der X-GmbH“).“

Auch eine Besorgungsleistung i.S.d. § 3a (4) UStG liegt nicht vor, sodass der gesamte Spielbeitrag der Kunden (Verwaltungsgebühr und Spielergebühr) der 20%igen Umsatzsteuer unterliegt.“

Die von der Bw aus Gutschriften an Geschäftspartner für vermittelte Kunden geltend gemachte Vorsteuer wurde vom Prüfer deshalb nicht anerkannt, weil diese Gutschriften nicht vorgelegt werden konnten.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum vom 23. Mai 2007 entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die Bw mit Schreiben vom 13. Juni 2007 fristgerecht Berufung. In der Begründung wird dazu im Wesentlichen vorgebracht, bereits in der Sachverhaltsdarstellung vom 7. Februar 2007 sei dargestellt worden, dass es sich bei den Spielbeiträgen um durchlaufende Posten handle, da eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen den Spielern und der Lotteriegesellschaft entstehe. Die Bw sei reine Vermittlerin dieser Beziehung. Die Begründung des Bescheides, dass die Spielgemeinschaft nach außen nicht in Erscheinung trete sei nicht korrekt, da auf diese Spielgemeinschaft der Lottoschein abgegeben und sie daher Geschäftspartner der Lotteriegesellschaft werde. Über das Einreichen des Lottoscheines beständen daher rechtsvertragliche Beziehungen zwischen den Spielern und der Lotteriegesellschaft, da die Spielgemeinschaft gewinnberechtigt sei und die Bw lediglich im Namen und Auftrag der Spielgemeinschaft handle. Siehe dazu die klare rechtliche Darstellung unter Punkt 3 der AGB.

Die Bw halte sich bei der Geschäftsausübung an die Bestimmungen des deutschen Staatsvertrages zum Lotteriewesen in Deutschland, insbesondere an die Bestimmungen zur gewerblichen Spielvermittlung im § 14. Darin sei angeordnet, dass der gewerbliche Spielvermittler verpflichtet sei gegenüber der Lotteriegesellschaft das Vermittlungsverhältnis offen zu legen, womit der Lotteriegesellschaft dokumentiert werde, dass die Spielgemeinschaft der Vertragspartner und Auftraggeber des Spielauftrages sei (unmittelbare Rechtsbeziehung). Daher sei das von der Bw vereinnahmte Spielentgelt ein durchlaufender Posten.

Der Hinweis im Bescheid, dass keine Besorgungsleistung iSd § 3a Abs. 4 UStG vorliege enthalte keine Begründung. Tatsache sei, dass die Bw die Entstehung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen den Spielern vermittele. Darauf sei die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG anzuwenden.

Vorsteuer:

Die Abwicklung der Provisionen erfolge folgendermaßen: Der Geschäftspartner gebe in seinem Antrag (siehe Aktenlage) bekannt, ob er Unternehmer sei oder nicht. Die Abrechnung der Provisionen erfolge durch Gutschrift seitens der Bw. Abhängig von der Mitteilung des Geschäftspartners hinsichtlich seiner Unternehmereigenschaft erfolge die Abrechnung mit oder ohne Umsatzsteuer. Solange der Gutschriftsempfänger der Abrechnung mit Gutschrift nicht ausdrücklich widerspreche (was nicht der Fall sei), berechtle diese Gutschrift zum Vorsteuerabzug. Da es sich um eine Vielzahl von Kleinbetragsgutschriften handle und die Abrechnungsunterlagen in Deutschland aufbewahrt würden, seien vor Ende der Betriebsprüfung keine bzw. nicht ausreichende Belege vorgelegt worden. Dies könne aber nachgeholt werden bzw. seien in der Zwischenzeit per e-Mail teilweise Belege zur Verfügung gestellt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2007 gab das Finanzamt der Berufung insoweit teilweise statt, als es nach Vorlage der entsprechenden Gutschriften, die geltend gemachte Vorsteuer anerkannte. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, aus den Erhebungen ergebe sich folgendes Ablaufschema:

Der (Lotto-)Spieler reiche bei der Bw einen Antrag mit dem Wortlaut ein: *"Ich spiele zu den bekannten Teilnahmebedingungen zum nächstmöglichen Termin mit und beauftrage die Bw für mich tätig zu werden"*. Die Bw nehme die Daten des Spielers auf und bestätige diesem die Teilnahme. Je nach Spielvariante werde er von der Bw einer Spielgemeinschaft mit 30 oder 60 Personen zugeteilt. Jedes Mitglied dieser Spielgemeinschaft habe die gleichen Lottozahlen, die die Bw den Spielern der Spielgemeinschaft mitteile. Die Bw fülle für die jeweilige Spielgemeinschaft die Lottoscheine aus, wobei die Lottozahlen mittels eines Hochquotensoftwareprogrammes ermittelt würden und gebe sie bei der Annahmestelle der Lotteriegesellschaft ab. Die Lottoscheine seien anonym und könnten nur intern von der Bw den einzelnen Spielgemeinschaften zugeordnet werden. Eventuelle Gewinne würden von der Bw durch Vorlage der Originallottoscheine bei der Lotteriegesellschaft eingelöst und den Spielern der jeweiligen Spielgemeinschaft zugewiesen.

1. Im vorliegenden Fall erbringe die Lotteriegesellschaft ausschließlich gegenüber der Bw als unmittelbare Spielteilnehmerin Wettumsätze, die unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 steuerfrei seien. Entgegen den Ausführungen in der Berufung entstehe zwischen den Spielern bzw. der Spielgemeinschaft und der Lotteriegesellschaft keine

unmittelbare Rechtsbeziehung, da gegenüber der Lotteriegesellschaft sowohl bei der Abgabe der Spielscheine als auch bei Einlösung der Gewinnansprüche immer nur die Bw auftrete.

2. Besorgung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn liegt ua. dann vor, wenn ein Unternehmer es übernehme, im eigenen Namen - aber für Rechnung eines anderen - einen Dritten zur Erbringung einer Leistung an den Auftraggeber zu veranlassen. Infolge des Auftretens im eigenen Namen sei der Besorger Leistungsempfänger der besorgten Leistung, diese fließe in weiterer Folge in die gegenüber dem eigentlichen Auftraggeber und Leistungsempfänger erbrachte Besorgungsleistung ein. Für die Rechtsfolgen des § 3a Abs. 4 UStG 1994 sei entscheidende Voraussetzung, dass hinsichtlich der Besorgungsleistung und der besorgten Leistung derselbe Leistungsinhalt vorliege. Umfasst die einheitliche Leistung des Geschäftsbesorgers weitere eigene Leistungen von besonderem wirtschaftlichen Gewicht, dann könne insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden, sodass § 3a Abs. 4 UStG 1994 nicht anwendbar sei (Scheiner/Kolacny/Caganek, Loseblattkommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Anm. 60 zu § 3a Abs. 4 und 5, jeweils mit Verweis auf BFH-Judikatur).

Die Leistung der Bw gegenüber den einzelnen Kunden (Spielern) bestehet nach Ansicht des Finanzamtes nicht in der Besorgung der Einräumung einer Gewinnchance durch die Lotteriegesellschaft, sondern in der entgeltlichen Zusage einer Beteiligung am - im eigenen Namen und unter Anwendung eigens entwickelter Tipp-Methoden - erspielten Spielgewinn der Bw. Hinzu kämen weitere unselbständige Nebenleistungen wie bspw. die organisatorische Abwicklung und Kontrolle der Gewinnaufteilung und -auszahlung (durch einen Treuhänder der Bw), die Verständigung über die Gewinnanteile, das Abbuchen und Verwalten der Spielgebühren, die Einteilung in Spielgemeinschaften usw. Zwischen der Leistung der Lotteriegesellschaft und der gegenüber den einzelnen Kunden erbrachten Dienstleistungen der Bw bestehet somit keine Identität hinsichtlich des Leistungsinhaltes. Der Lotteriegesellschaft sei auch nicht erkennbar, dass sie ihre Leistung nicht für Rechnung des ihr gegenüber Auftretenden erbringe. Aus den genannten Gründen liegt im konkreten Fall keine Besorgungsleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor. Ein "Durchschlagen" der Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 komme daher nicht in Betracht. Der gesamte Spielbeitrag des Kunden (Spiel- und Verwaltungsgebühr) unterliege somit dem Normalsteuersatz von 20%.

3. Der als Spieleinsatz verwendete Teil der vom Kunden entrichteten Spielgebühr stelle bei der Bw deshalb keinen durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG 1994 dar, weil hiefür eine Vereinnahmung bzw. Verausgabung in fremden Namen und für fremde Rechnung erforderlich

wäre und unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlenden (Kunde der Bw) und dem Dritten (Lotteriegesellschaft) gegeben sein müssten (vgl. UStR 2000 Rz 656). Laut Berufung halte sich die Bw an die Bestimmungen des deutschen Staatsvertrages zum Lotteriewesen in Deutschland, insbesondere an die Bestimmung zur gewerblichen Spielevermittlung in § 14 des Vertrages. Diese Bestimmung verpflichte die Bw das Vermittlungsverhältnis gegenüber der Lotteriegesellschaft offen zulegen, womit dieser dokumentiert werde, dass die Spielgemeinschaft der Vertragspartner und Auftraggeber des Spielauftrages sei (unmittelbare Rechtsbeziehung). Der genannte Staatsvertrag finde in Österreich keine Anwendung, auch sei die Offenlegung der Spielgemeinschaft als Vertragspartner und Auftraggeber des Spielauftrages gegenüber der Lotteriegesellschaft nicht erfolgt, eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen Spielgemeinschaft und Lotteriegesellschaft sei somit nicht gegeben.

4. Wie bereits unter Pkt. 2 ausgeführt, entfalte die von der Bw gegründeten Spielgemeinschaften nach außen hin keine Rechtswirkung. Die Leistung der Bw gegenüber dem Spielteilnehmer bestehe in der entgeltlichen Zusage einer Beteiligung am erspielten Spielgewinn der Bw. Sie vermitte also keine Anteile an Gesellschaften und anderen Vereinigungen iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2007 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob jener Teil der Zahlungen der Kunden (Spieler), den die Bw für Lotto-Tipps (Lottoscheine) bei der Lotteriesellschaft aufgewendet hat und jener Teil, den sie zurückbehalten hat, um wie sie angibt, ausfallende Spieler einer Spielgemeinschaft zu ersetzen, um den Gesamteinsatz einer Spielgemeinschaft zu gewährleisten, der Umsatzsteuer unterliegen oder ob es sich um durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs. 3 handelt, die nicht zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt zählen bzw. eventuell, ob diese strittigen Beträge als steuerfreie Entgelte für die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 angesehen werden können.

1) Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), nicht zum Entgelt.

Ein echter durchlaufender Posten ist nur gegeben, wenn die Vereinnahmung und Verausgabung sowohl für fremde Rechnung als auch im fremden Namen erfolgen. Voraussetzung ist daher, dass der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend macht und eine eigene Verbindlichkeit erfüllt, sondern für einen anderen tätig wird. Er darf somit weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein (VwGH 5.10.1976, 648/76). Ein durchlaufender Posten kann nicht angenommen werden, wenn der Unternehmer selbst in einen Leistungsaustausch eingeschaltet ist, dh. eine Leistung erbringt und dafür ein Entgelt erhält. Durchlaufende Posten können daher nur bejaht werden, wenn der Unternehmer selbst außerhalb der Leistungsbeziehung steht (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz 26, 128f zu § 4).

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt (vgl. etwa *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁷, 422f). Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig wird. Selbst wenn der Unternehmer für einen Dritten tätig wird, dies aber nicht offen legt, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor. Der Dritte leistet an den Unternehmer, dieser leistet weiter an den Abnehmer. Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder im fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0199, 31.10.2001, 97/13/0066).

2) Die Behauptung der Bw, wonach zwischen ihren Kunden bzw. der Spielgemeinschaft und der Lotteriegesellschaft eine unmittelbare Rechtsbeziehung bestehe, hat sich nicht als richtig erwiesen. In den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bw wird zwar unter Pkt. 3 angeführt, „der Spielvertrag entsteht unmittelbar zwischen einer Lotteriegesellschaft und dem Mitspieler/der Spielgemeinschaft“, nach der tatsächlich Abwicklung entstanden vertragliche Beziehungen aber nur zwischen der Bw und ihren Kunden (Organisation von Spielgemeinschaften und Ermöglichung der Teilnahme am Lotto) und zwischen der Bw und der Lotteriegesellschaft (Spielvertrag auf Basis der Lottospielbedingungen). Eine unmittelbare Vertragsbeziehen zwischen den Kunden der Bw und der Lotteriegesellschaft hat, wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aufgezeigt hat und dem die Bw im Vorlageantrag auch nicht mehr entgegen getreten ist, nicht bestanden. Wie die Bw in einer Anfrage des Finanzamtes mitgeteilt hat, wurden die Lottoscheine von der Bw ausgefüllt und bei einer österreichischen Lotterieannahmestelle abgegeben. Die Lottoscheine waren anonym und wurden von der Bw nur intern einzelnen Spielgemeinschaften zugeordnet. Aufgrund der vorgelegten Quittungen zahlte die Lottogesellschaft die Gewinne an die Bw aus und diese teilte die Gewinne entsprechend dem Verhältnis der Spieleinsätze auf die einzelnen Mitglieder der Spielgemeinschaft auf.

Die Bw nahm unmittelbar als Teilnehmerin an den Glückspielen der Lotteriegesellschaft teil und verpflichtete sich zum anderen gegenüber ihren Kunden einen allenfalls erzielten Gewinn an ihre Kunden weiter zu geben. Der Lotteriegesellschaft war nicht erkennbar, dass sie ihre Leistung nicht für die ihr gegenüber als Spielteilnehmerin auftretende Bw erbrachte bzw. erbringen sollte. Bei der Weitergabe von Gewinnen an die Kunden handelte es sich um eine rein interne Abrechnung zwischen der Bw und ihren Kunden.

3) Auch der Verwaltungsgerichtshof hatte in dem erst jüngst ergangenen Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2008/15/0272, dem weitgehend der gleiche Sachverhalt zu Grunde lag wie der gegenständlichen Entscheidung, ua die Rechtsfrage zu beurteilen, ob die Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Lotteriegesellschaft als durchlaufender Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG anzusehen sind. Die Kunden hatten sich ebenso wie im vorliegenden Fall, zum Zwecke des Lotteriespielens in Spielgemeinschaften verpflichtet, laufend Beträge zu überweisen, von dem die Beschwerdeführerin einen Teilbetrag im öffentlichen Lotto eingesetzt und allfällige Gewinne an die Mitglieder dieser Spielgemeinschaften ausbezahlt hat. Dabei hatte die Beschwerdeführerin ebenso wie im gegenständlichen Fall die Bw mit der Österreichischen Lotterien GmbH bei einer Lotto-Annahmestelle unter Verwendung von

Lottoscheinen Wettverträge abgeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis darauf hingewiesen dass kein einzelner Tipp oder Lottoschein (und damit Wettvertrag mit der Lotteriesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar sei, das der Annahme durchlaufender Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG 1994 entgegenstehe.

Auch im gegenständlichen Fall konnte - wie oben ausgeführt - die einzelnen Tipps oder Lottoscheine nicht einzelnen Kunden der Bw zugeordnet werden. Die von den Kunden der Bw geleisteten Zahlungen, die von der Bw nur zum Teil für die Begleichung der Spieleinsätze verwendet worden sind, stellen somit keine durchlaufenden Posten dar, sondern sind Teil des Entgeltes für die Leistungserbringung der Bw.

4) Auch ergeben sich keine Anhaltspunkte für die in der Berufung erhobene Behauptung, wonach die Leistung der Bw darin bestanden habe, dass sie die Entstehung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Spielgemeinschaft) vermittelt habe, die nach Ansicht der Bw nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfrei ist.

Nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG sind die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerfrei.

Wie bereits das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt hat, handelt es sich bei den von der Bw gebildeten Spielgemeinschaften lediglich um die aus spielorganisatorischen Gründen für eine Spielperiode vorgenommene interne Zusammenfassung von Spielern. Rechtsverbindliche vertragliche Beziehungen sowohl innerhalb dieser Spielgemeinschaft als auch im Außenverhältnis sind nicht begründet worden.

Gesellschaften sind Rechtsgemeinschaften mehrerer Personen, die durch Vertrag begründet werden, um einen gemeinsamen Zweck durch organisiertes Zusammenwirken zu erreichen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz 161, zu § 6 unter Hinweis auf Kastner/Doralt/Nowotny⁵, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts). Ein solches Zusammenwirken der Mitspieler liegt hier aber nicht vor, zumal sich die Mitspieler der Spielgemeinschaft nicht einmal kannten. Unter Pkt. 14. der Allgemeinen Geschäftsbedingungen wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Identität der Spieler dem „Spielgeheimnis“ unterliege und daher gegenüber den Mitspielern nicht preisgegeben werde. Entgegen der Ansicht der Bw bildeten diese internen Spielgemeinschaften, die weder über eine interne Organisation verfügten noch nach außen hin tätig wurden, keine Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Aber selbst wenn man eine Gesellschaft oder Vereinigung im Sinne der oben zitierten Bestimmung unterstellen würde, wäre für die Bw nichts gewonnen, denn selbst in diesem Fall wären die hier strittigen Umsätze nicht als Umsätze für die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen anzusehen. Die von der Bw als Beitragserlöse bzw. Verwaltungsgebühren bezeichneten Erlöse wurden von der Bw – wie bereits eingangs ausgeführt - bereits der Umsatzsteuer unterworfen. Hier ist nur mehr die Steuerpflicht jenes Restbetrages strittig, den die Bw unmittelbar für Spieleansätze bei der Lottogesellschaft verwendet hat und den sie zurückbehält, um - wie sie angab - den Einsatz für eventuell ausfallende Spieler zu ersetzen. Der Spieleanstalt der Bw kann aber niemals als Entgelt für die Vermittlung von Anteilen an der Spielgemeinschaft angesehen werden.

5) Dass es sich bei den hier strittenen Umsätzen um eine Besorgungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG 1994 handelt, die unter Bezug auf die nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 umsatzsteuerbefreite besorgte Leistung der Österreichischen Lotterie GmbH ebenso umsatzsteuerbefreit ist, ist von der Bw gar nicht behauptet worden. Nur das Finanzamt hat im Betriebsprüfungsbericht auf diese Bestimmung hingewiesen und in der Berufungsvorentscheidung auch näher ausgeführt, warum eine solche umsatzsteuerbefreite Leistung nicht vorliegt. Es erübrigts sich daher darauf näher einzugehen.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem oben angeführten Erkenntnis vom 29.7.2010, 2008/15/0272 festgestellt hat, dass das Leistungspaket (Zusammensetzen der Spielgemeinschaft, Erstellen der zu spielenden Zahlenkombination, Ausfüllen der Tippscheine, Einreichung der Tippscheine bei der Lottogesellschaft, Kontrolle der Lottoergebnisse, Berechnung und Verteilung der Spielgemeinschaftsgewinne), das der Kunde vom Leistungserbringer (Unternehmer) erhält und mit dem die Chance auf den Bruchteil eines Gewinnes, entsprechend der Anzahl der Personen dieser Spielgemeinschaft, verbunden ist, von wesentlich anderer Art ist als die Leistung, die die Lottogesellschaft an Personen erbringt, die bei einer Lotto-Annahmestelle unter Verwendung eines Lottoscheines einen Wettvertrag mit ihr schließen und daher nicht als Besorgungsleistung eingestuft und solcherart nicht die Befreiungsbestimmung für Leistungen der Lottogesellschaft nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994 zur Anwendung gebracht werden kann.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die hier strittigen Leistungen der Bw an ihre Kunden als einheitliche Leistung dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen.

6) Dem Finanzamt ist bei der Berechnung der Umsatzsteuer aber insofern ein Fehler unterlaufen als es den Bruttobetrag der Lottobeiträge von 17.252,83 € im Jahr 2005 und 93.869,62 € im Jahr 2006 als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen hat (vgl. Bp-Bericht bzw. Arbeitsbogen des Prüfers, Seite 15). Tatsächlich wäre als Bemessungsgrundlage der um die Umsatzsteuer verminderte Nettobetrag heranzuziehen gewesen.

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze erfährt somit folgende Änderung:

Jahr:	2005	2006
Gesamtbetrag des steuerpflichtigen Umsätze lt. Bp:	58.659,10 €	311.435,80 €
- Zahlungen an Lottostellen lt. Bp (brutto):	- 17.252,83 €	- 93.869,62 €
+ Zahlungen an Lottostellen lt. BE (netto):	14.377,36 €	78.224,68 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze lt. BE:	55.783,63 €	295.790,86 €

7) Hinsichtlich der im angefochtenen Bescheid nicht anerkannten Vorsteuer wird auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen, in der das Finanzamt diese erklärungsgemäß anerkannt hat, nachdem die Bw die entsprechenden Gutschriften zur Einsicht vorgelegt hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter für 2005 und 2006

Innsbruck, am 4. Oktober 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei