



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 sowie Umsatzsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2008 nach der am 18. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Vorweg wird festgehalten, dass die Berufungswerberin (Bw) nur in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt hat. Die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenats zur Entscheidung auch über die Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2007 gründet sich auf ein vom Referenten gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO gestelltes Verlangen, da die Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zweckmäßig ist.

Die Bw betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Unternehmen mit dem Gegenstand „Vermittlung und Betrieb von Lottospielgemeinschaften“.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2008 wurde die Bw erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer für das Jahr 2007 veranlagt. Die von der Bw erklärten Umsätze enthielten dabei nicht die von ihren Kunden vereinnahmten und an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Tippgebühren.

Nachdem die Bw dem Finanzamt mit Schreiben vom 18. November 2008 eine Aufstellung der von ihr im Jahr 2007 als durchlaufende Posten behandelten Tippgebühren übermittelt hatte, hob das Finanzamt mit Bescheid vom 14. Jänner 2009 den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 4. Juni 2008 gemäß § 299 BAO auf und unterzog im neu erlassenen Sachbescheid auch die Tippgebühren der 20 %-igen Umsatzsteuer. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass die Leistungen einer „Lottovertriebsgesellschaft“ (Aufgaben: Finden und Zusammenführen von Spielinteressierten zu einer Spielgemeinschaft, Verwaltung der Spielgemeinschaft, organisatorische Abwicklung und Kontrolle der Lotto-Tipps für die Spielgemeinschaft, Gewinnaufteilung und –auszahlung an die Mitglieder der Spielgemeinschaft) keine steuerfreie Besorgungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 darstellten. Die von den Kunden der Lottovertriebsgesellschaft geleisteten und von dieser für die Begleichung der Spieleinsätze verwendeten Zahlungen seien auch nicht als durchlaufende Posten, sondern als Teil des Entgelts für die Leistungserbringung zu beurteilen. Es komme keine unmittelbare Leistungs- und Rechtsbeziehung zwischen den Kunden der Bw und der Lotteriegesellschaft zustande. Vielmehr sei die Bw in die Leistungsbeziehung eingeschaltet, sei doch sie Teilnehmerin der Glückspiele und verpflichte sie sich den Kunden gegenüber zur Spielteilnahme. Die Vertriebsgesellschaft zahle die Spielbeiträge auf Grund ihrer gegenüber der Lotteriegesellschaft bestehenden vertraglichen Verpflichtung (=Spielvertrag). Der Spielvertrag bestehe zwischen der Bw und der Lotteriegesellschaft. Die Bw, und nicht der einzelne Kunde, stehe daher in einem schuldrechtlichen Verhältnis zur Lotteriegesellschaft. Eine Vereinnahmung und Verausgabung in fremdem Namen und auf fremde Rechnung liege folglich nicht vor.

In dem mit Datum 8. Juli 2008 ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2008 wurden die Tippgebühren ebenfalls als zu 20 % steuerpflichtige Entgelte behandelt.

Die Berufungen richten sich sowohl gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008. In Bezug auf den Aufhebungsbescheid rügt die Bw zunächst, dass dieser keine Begründung enthalte. Weiters habe das Finanzamt mit der Aufhebung den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Das Finanzamt habe durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides vom 4. Juni 2008 einen Vertrauenstatbestand geschaffen. Es liege ein gravierender Eingriff in die Rechtsposition der Bw vor, weil deren wirtschaftliche Existenz durch die Erhöhung der Steuerlast, auf die sie sich wegen der unvorhergesehenen Aufhebung auch nicht habe einstellen können, gefährdet sei. Die

Aufhebung komme einer rückwirkenden Begründung einer Steuerpflicht gleich, und im angefochtenen Bescheid seien besondere Gründe, die dies konkret rechtfertigen könnten, nicht angeführt.

In Bezug auf die Umsatzsteuerbescheide bringt die Bw vor, dass die von ihr erbrachten Leistungen sehr wohl als steuerfreie Besorgungsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG zu qualifizieren seien. Zwischen den von der Lotteriegesellschaft und den von ihr an ihre Kunden erbrachten Leistungen bestehe Identität hinsichtlich des Leistungsinhalts. Jeder im Rahmen der Tätigkeit der Bw abgegebene Tipp könne klar einem Kunden zugeordnet werden, weil die Bw ansonsten keine Verteilung der Gewinne vornehmen könne. Die Bw übernehme für ihre Kunden, zum Preis von 49,00 € pro Monat, die Eintragung in sämtliche, im jeweiligen Monat stattfindenden Spielrunden von Lotto 6 aus 45 und Euromillionen sowie die Aufteilung allfälliger Gewinne. Somit bestehe die von der Bw erbrachte Dienstleistung, wie jene der Lotteriegesellschaft, im Wesentlichen aus der Entgegennahme der Spieleinsätze und der Aufteilung des Gewinnes. Dass die Bw ihren Kunden den Aufwand für das Ausfüllen einer Vielzahl von Teilnahmescheinen pro Monat abnehme, ändere nichts an der Identität des Leistungsinhalts, weil die Lotteriegesellschaft in Form des sog. Quicktipps und des Systemscheins gleichartige Leistungen anbiete.

Aus den Spielbedingungen für Lotto 6 aus 45 und Euromillionen betreffend die Verwendung von Wettscheinen, zur Teilnahme an mehreren aufeinanderfolgenden Runden berechtigenden Systemscheinen und Quicktipps ergebe sich, dass die Lotteriegesellschaft Leistungen erbringe, deren wirtschaftlicher Gehalt wesentlich umfassender sei als die Einräumung einer Gewinnchance.

Die Leistung der Bw (Vereinnahmung der Einsätze, Aufteilung der Gewinne, Anbieten von Spielsystemen zur Erleichterung der Teilnahme an mehreren Spielrunden und zur Erhöhung der Gewinnchancen) sei daher auf den selben Inhalt ausgerichtet wie die Leistung der Lotteriegesellschaft. Darüber hinaus erbringe die Bw keine Leistungen von erheblicher Relevanz für ihre Kunden. Dass die Gewinnchance mit der Anzahl der abgegebenen Tipps bzw. der Teilnahme an mehreren Runden bzw. der Zusammenfassung mehrerer Spieler zu Spielgemeinschaften steige, sei auf mathematische Grundsätze und nicht auf eine von der Bw erbrachte Leistung zurückzuführen. Insofern bestehe kein Unterschied zur Teilnahme im Wege der von der Lotteriegesellschaft angebotenen Spielvarianten.

Die Leistung der Lotteriegesellschaft komme, im Wege der von der Bw vorgenommenen Gewinnzuteilung, inhaltsgleich ihren Kunden zu. Der Spielgewinn werde zu 100 % an die Kunden weitergegeben. Da der Besorgende neben dem Kostenersatz regelmäßig ein eigenes Besorgungsentgelt verrechne, stehe der Umstand, dass die Bw neben den Spieleinsätzen einen Verwaltungskostenbeitrag einhebe, der rechtlichen Qualifikation als Besorgungsleistung

im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG nicht entgegen. Neben der Besorgungsleistung erbringe die Bw keine eigenständige Leistung von erheblichem wirtschaftlichen Gewicht. Es sei auch irrelevant, ob für die Lotteriegesellschaft erkennbar sei, dass sie ihre Leistung nicht auf Rechnung der Bw erbringe.

Die Bw sei so zu behandeln, als hätte sie nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG steuerbefreite Glückspielumsätze von der Lotteriegesellschaft erhalten und diese in weiterer Folge an die Mitspieler erbracht. Die von ihr erbrachte Besorgungsleistung sei daher in gleicher Weise steuerfrei. Die Behandlung der von der Bw vereinnahmten Spieleinsätze als umsatzsteuerpflichtig führe zu einem gemeinschaftswidrigen Ergebnis, weil es gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen in mehrwertsteuerlicher Hinsicht unterschiedlich behandle.

Weiters seien die von den Kunden geleisteten und von der Bw für die Begleichung der Spieleinsätze verwendeten Zahlungen als durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG zu qualifizieren. Gemäß § 2 der Teilnahme- und Allgemeinen Geschäftsbedingungen bevollmächtigten die Spieler die Bw, den Spielvertrag für die Mitspieler/Spielgemeinschaften in deren Namen mit der Lotteriegesellschaft abzuschließen und komme der Spielvertrag zwischen den Spielteilnehmern und der Lotteriegesellschaft zustande. Es sei daher nicht richtig, dass die Bw zur Lotteriegesellschaft in einem schuldrechtlichen Verhältnis stehe. Weiters lasse die Abgabe einer Vielzahl von Tipps auf Datenträger anlässlich jeder Ziehung keinen anderen Schluss zu, als dass die Tipp-Abgabe nicht von einer Einzelperson, sondern von einer Lottovertriebsgesellschaft als Stellvertreterin ihrer Kunden durchgeführt werde. Die Lotteriegesellschaft habe auch kein Interesse an einer Offenlegung der Identität der materiell Berechtigten, zumal weder Wettschein noch Quittung Daten zum Eintragen der Spieler enthielten. Die Spielteilnahme sei anonym. Einziger Nachweis für die Spielteilnahme und einen Gewinnanspruch sei die Quittung. Der Umstand, dass die Abgabe der anonymen Tipps durch die Bw erfolge, hindere daher nicht das Zustandekommen eines Vertrages zwischen der Lotteriegesellschaft und den einzelnen Spielteilnehmern. Die Bw sei bloßer Mittelsmann, weshalb die Spieleinsätze als durchlaufende Posten zu beurteilen seien.

Für die Qualifizierung als durchlaufender Posten spreche weiters, dass den Spielteilnehmern auf Grund § 2 der Teilnahme- und Allgemeinen Geschäftsbedingungen – der Betrag werde inklusive Spieleinsatz von den Spielteilnehmern eingezogen und namens und in Vollmacht der Spielgemeinschaft an den jeweiligen Veranstalter weitergeleitet – klar sein müsse, dass die Bw die Beiträge an die Lotteriegesellschaft weiterleite. Auch sei den Spielteilnehmern, auf Grund der in § 2 Punkt 4. der Teilnahme- und Allgemeinen Geschäftsbedingungen vorgenommenen Aufschlüsselung, vor jeder Einsatzleistung erkennbar, dass von dem für ein Spiel zu entrichtenden Einsatz dem Unternehmer nur ein bestimmter Anteil endgültig zufließe;

nichts deute darauf hin, dass die Einsätze in der Folge widmungswidrig verwendet worden wären.

Weiters sei entscheidungsrelevant, dass die Bw den Teilnehmern nicht selbst die Teilnahme am Lotto 6 aus 45 bzw. Euromillionen anbiete und sich zur Erfüllung der Lotteriegesellschaft bediene, sondern dass sie bloß deren Leistung vermittele. Die Bw handle als Stellvertreterin der einzelnen Spielteilnehmer.

In einer hinsichtlich des Jahres 2007 ergangenen abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt aus, dass die Aufhebung zu Recht erfolgt sei, weil keine Billigkeit und Zweckmäßigkeit vorgelegen habe, welche den materiellrechtlich falschen Bescheid rechtfertigen würde; es sei der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben gewesen. Auf der Homepage der Bw werde zum Spielverlauf ausgeführt, dass die Spieler vor jeder Spielperiode die Lottotippreihen zugesandt erhielten, die sie in der nächsten Periode spielen werden; die Tippreihen werden unter notarieller Beaufsichtigung bei einer Lottoannahmestelle abgegeben; die Quittungen werden danach treuhändig verwahrt. Da lediglich die Bw über die Quittung und damit den Nachweis der Spielteilnahme und eines Gewinnanspruchs verfüge, werde die Gewinnchance nur ihr eingeräumt und sei daher nur sie Vertragspartnerin der Lotteriegesellschaft. Weiters sei den von der Bw erbrachten Leistungen ein eigener wirtschaftlicher Gehalt beizumessen, damit mit jener der Lotteriegesellschaft nicht inhaltsgleich. Zwischen den Kunden der Bw und der Lotteriegesellschaft komme keine unmittelbare Leistungs- und Rechtsbeziehung zustande. Ein schuldrechtliches Verhältnis bestehe vielmehr zwischen der Bw und der Lottovertriebsgesellschaft. Die Bw zahle die Spielbeiträge auf Grund ihrer gegenüber der Lotteriegesellschaft bestehenden vertraglichen Verpflichtung. Es würden daher weder eine steuerfreie Besorgungsleistung, noch durchlaufende Posten vorliegen.

In der am 18. Jänner 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte die Bw in Bezug auf den angefochtenen Aufhebungsbescheid vor, dass die Steuerklärung 2007 auf Grund einer Rechtsauskunft des Finanzamtes erstellt und abgegeben worden sei, in weiterer Folge sei der auf der Rechtsansicht des Finanzamtes basierende Bescheid allerdings aufgehoben worden. Eine geänderte Rechtsauffassung könne nur dann zum Anlass geänderter Veranlagungen genommen werden, wenn dies die Zukunft betreffe. Nur insoweit würde kein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegen. Im vorliegenden Fall versuche das Finanzamt hingegen unter der Annahme einer überschießenden Gerechtigkeit rechtskräftige Veranlagungen zu korrigieren.

In der Sache verwies die Bw auf die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 9.3.2005, 2001/13/0020, wo der Gerichtshof in der umsatzsteuerlichen Behandlung sehr wohl zwischen Bearbeitungsgebühr und Spieleinsatz unterschieden habe. Der wesentliche Unterschied des

vorliegenden Falles zum Erkenntnis vom 29.7.2010 sei darin zu sehen, dass die Spieler der Bw Vollmacht erteilen würden, die Wetteinsätze in der vereinbarten Form bei der Lotteriegesellschaft zu setzen und die Bw immer im Vollmachtsnamen für den, den es angeht, handle. Die hereingenommenen Wetteinsätze seien Fremdgeld und ebenso wie die Gewinne jederzeit dem beauftragenden Spieler zuzuordnen. Dass die Lotteriegesellschaft an der Bekanntgabe der Spieler kein Interesse habe, ändere nichts an der Möglichkeit hiezu. Die Höhe der Verwaltungsgebühr ergebe sich für die Spieler aus den Geschäftsbedingungen.

Die Bw verwies dazu auf § 2 Z 4 zweiter Absatz der aktuellen Fassung der Geschäftsbedingungen vom April 2009, woraus die Höhe des Spieleinsatzes und die Höhe der Nebenkosten für den Spieler klar ersichtlich hervorgehe bzw. klar berechenbar sei.

Das Finanzamt hielt den Ausführungen der Bw entgegen, dass sich der vorliegende Sachverhalt von jenem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2010 zu Grunde lag, nicht unterscheidet.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Nach den vorliegenden Unterlagen kann zur Tätigkeit der Bw Folgendes festgestellt werden:

Gemäß den „Teilnahme- und Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ übernimmt es die Bw gegen Entgelt, Spielinteressenten zu Spielgemeinschaften für Lotto 6 aus 45 sowie Euromillionen zusammenzuführen und die Spielangebote der Spielgemeinschaft gegenüber der Österreichischen Lotterien GmbH zu vermitteln, für die gegründeten Spielgemeinschaften Spielreihen zu entwickeln, den Spieleinsatz von den Spielteilnehmern einzuziehen und namens und in Vollmacht der Spielgemeinschaft an den jeweiligen Veranstalter weiterzuleiten, sowie Gewinne auf die Mitglieder der jeweiligen Spielgemeinschaft entsprechend deren Anteilen an der Spielgemeinschaft aufzuteilen und auszuzahlen; die jeweils gespielten Anteile an einer Spielgemeinschaft, die Anzahl der Spielteilnehmer und die genaue Lottoart der Spielanteile erhält jeder Spielteilnehmer vor Beginn des jeweiligen Spielmonats mitgeteilt; im Beitrag zur Spielgemeinschaft sind der Spieleinsatz sowie sämtliche Kosten (Bearbeitungsgebühr, Spielreihenerstellung, Porto, EDV-Kosten) enthalten; die Höhe der Gewinnauszahlung an den einzelnen Spielteilnehmer richtet sich nach seinem Anteil an einer Spielgemeinschaft.

Der Beitrag beträgt 49,00 € pro Monat; pro Spielgemeinschaft gibt es 110 Mitspieler; bei Lotto 6 aus 45 werden jeweils 100 Tipps am Mittwoch und 100 Tipps am Sonntag, bei Euromillionen werden 100 Tipps jeden Freitag gespielt; die Tippreihen werden unter notarieller Aufsicht abgegeben, die Quittungen treuhändisch verwahrt und nach jeder Ziehung geprüft (vgl. www.YYYYYY.at).

Strittig ist im Berufungsverfahren, ob die Bw gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG steuerfreie Glückspielumsätze besorgt und daher ebenfalls nach dieser Bestimmung steuerfreie Leistungen erbringt, bzw. ob die von den Kunden an die Bw geleisteten und von dieser für die Begleichung der Spieleinsätze verwendeten Zahlungen als durchlaufende Posten zu qualifizieren sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 29.7.2010, 2008/15/0272, bereits mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Leistungen einer Gesellschaft, die Personen zum Zweck des Lottospielens zu Spielgemeinschaften zusammenführt, einen Teilbetrag der von den geworbenen Kunden überwiesenen Beiträge im öffentlichen Lotto einsetzt und allfällige Gewinne an die Mitglieder der jeweiligen Spielgemeinschaft auszahlt, befasst. Er hat dabei sowohl das Vorliegen einer steuerfreien Besorgungsleistung, als auch das Vorliegen durchlaufender Posten verneint. Da konkret ein gleich gelagerter Sachverhalt vorliegt, können die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes auch für die Begründung der gegenständlichen Entscheidung herangezogen werden.

Gemäß Art. 6 Abs. 4 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie die Dienstleistungen selbst erbracht oder erhalten hätten.

Dieser Richtlinienbestimmung zufolge leistet der leistungserbringende Dritte nicht an den Auftraggeber, sondern an den Besorger. Dieser ist Leistungsempfänger für die gesamte sonstige Leistung. In weiterer Folge erbringt der Besorger die empfangene sonstige Leistung an den Auftraggeber und verrechnet das vom Dritten in Rechnung gestellte Entgelt zuzüglich seiner Provision an den Auftraggeber. Mit dieser Richtlinienbestimmung wird die Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses im Mehrwertsteuerrecht dokumentiert.

Leistungsempfänger und Leistender ist in Fällen der mittelbaren Stellvertretung der Stellvertreter. Dabei ist in der Literatur umstritten, ob der zitierten Richtlinienbestimmung überhaupt konstitutive Bedeutung zukommt (vgl. hierzu Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 115).

Gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 sind, wenn ein Unternehmer eine sonstige Leistung besorgt, die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden.

Wenn ein Unternehmer es übernimmt, im eigenen Namen, aber auf Rechnung eines anderen, einen Dritten zur Erbringung einer Leistung an den Auftraggeber zu veranlassen, liegt eine Besorgungsleistung vor (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 10, zum "Leistungseinkauf"). Der Besorgende wird regelmäßig neben dem Kostenersatz ein eigenes Besorgungsentgelt verrechnen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994, § 3a Tz 59). Bemessungsgrundlage

für die Leistung des Besorgenden ist der Kostenersatz für die besorgte Leistung zuzüglich der "Provision" (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 14).

Ist die (einheitlich zu beurteilende) Leistung nicht auf die Besorgung beschränkt, sondern umfasst sie auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichen Gewicht, kann insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 10), sondern ist die Besorgungstätigkeit nur ein unselbständiger Teil einer einheitlichen sonstigen Leistung (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994, § 3a Tz 60). Solches ist etwa anzunehmen, wenn die weiteren, zusätzlichen Leistungen die Besorgungsleistung aus der Sicht der Beteiligten erst wirtschaftlich sinnvoll machen (vgl. Birkenfeld, Umsatzsteuerhandbuch, § 69 Tz 60).

Ob jemand für fremde Rechnung, d.h. für Rechnung eines anderen handelt, ist nach dem Innenverhältnis zwischen dem Auftraggeber und dem Beauftragten zu beurteilen. Das Handeln für fremde Rechnung entspricht einer Geschäftsbesorgung. Der Geschäftsbesorger ist in fremdem Interesse tätig. Der Handelnde muss dem Auftraggeber den Erfolg und das Ergebnis seiner Tätigkeit herausgeben und erlangt dafür einen Anspruch auf Vergütung und Aufwandsersatz (vgl. Birkenfeld, Umsatzsteuerhandbuch, § 69 Tz 32).

Handeln auf fremde Rechnung bedeutet, allen aus dem Geschäfte entspringenden Nutzen dem Auftraggeber, der auch die Kosten zu tragen hat, zu überlassen (vgl. § 1009 ABGB). Im Innenverhältnis überträgt der Besorger den wirtschaftlichen Erfolg auf den Auftraggeber (vgl. Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 114).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994 sind u.a. steuerfrei:

"aa) die Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des Gebührengesetzes 1957 fallen".

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG erfasst:

"Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen wurden".

Lotto als Ausspielung, bei der ein Veranstalter Wetten über die Gewinnchance mehrerer Zahlen aus einer bestimmten Zahlenreihe annimmt, wird von § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 GebG erfasst (vgl. Ruppe, UStG³, § 6 Tz 283).

Umsatzsteuerlich besteht bei Glücksverträgen die relevante Leistung in der Einräumung einer Gewinnchance (vgl. Ruppe, UStG³, § 6 Tz 284).

Für den gegenständlichen Fall ist von Bedeutung, dass die Gewinnchance, die bei Beteiligung am Lotto bzw. Euromillionen mittels eines Tipps auf einem Lottoschein (Abschluss eines Spielvertrages mit der Österreichischen Lotterien GmbH) erworben wird, von anderer Art ist

als jene, die sich für die Kunden der Bw durch Abschluss eines Vertrages mit ihr ergeben. Die Bw verschafft ihren Kunden nämlich immer bloß die Chance auf einen Bruchteil (ihrem jeweils gespielten und bezahlten Anteil an der Spielgemeinschaft entsprechend) des Gewinnes eines Tipps und somit eine Gewinnchance anderer Art. Daran ändert nichts, dass den Kunden diese Bruchteil-Gewinnchance an einer Mehrheit von Einzeltipps zukommt. Den Kunden wird die Chance auf den Bruchteilsgegninn, den eine aus vielen Personen bestehende Spielgemeinschaft erspielt, verschafft. Schon aus diesem Grund steht fest, dass die Bw nicht das Ergebnis des von ihr jeweils mit der Österreichischen Lotterien GmbH abgeschlossenen Wettvertrages (nämlich die sich aus diesem Wettvertrag ergebende Gewinnchance) herausgibt, sondern einen Erfolg anderer Art verschafft. Die Bw handelt somit nicht als mittelbare Stellvertreterin, sie agiert solcherart nicht einmal "auf fremde Rechnung".

Im gegenständlichen Fall steht jedenfalls fest, dass die einheitliche Leistung der Bw an ihre Kunden von wesentlich anderer Art ist als die Leistung der Lottogesellschaft an Personen, die bei einer Lotto-Annahmestelle unter Verwendung eines Lottoscheines einen Wettvertrag schließen, was von vornherein der Annahme einer Besorgungsleistung entgegensteht:

Im Gegensatz zu der Leistung, die ein Spieler durch das Einreichen eines Lottoscheins bei einer Lotto-Annahmestelle und somit durch einen Wettvertrag mit der Lottogesellschaft erhält, erhalten die Kunden der Bw die Chance auf den Bruchteil eines Gewinnes einer aus vielen Personen, die sich üblicherweise gegenseitig nicht kennen, bestehenden Spielgemeinschaft. Die Leistung der Bw enthält auch weitere Komponenten, wie Erstellen der zu spielenden Zahlenkombination (Entwickeln der Spielreihen), Ausfüllen der Tippscheine und Einreichung bei der Lottogesellschaft bzw. Abgabe der Vielzahl an Tipps auf Datenträger, Kontrolle der Lottoergebnisse, Berechnung und Verteilung der Spielgemeinschaftsgewinne. Erst dieses Gesamtpaket stellt sich als die für die Kunden wirtschaftlich sinnvolle einheitliche Leistung dar.

Für jeden Kunden der Bw besteht die Leistung der Bw prägend darin, dass sie andere Spielteilnehmer ausfindig macht und den betreffenden Kunden mit den anderen zu Spielgemeinschaften zusammenschließt. Dazu kommen noch die erwähnten Leistungen, wie das Auswählen der zu spielenden Zahlenkombination, etc.

Insbesondere das Auffinden anderer Teilnehmer und das Bilden von Spielgemeinschaften wird einerseits von der Bw ihren Kunden und potenziellen Kunden gegenüber besonders angepriesen und andererseits von den Kunden für wesentlich gehalten. So führt die Bw auf ihrer Internetseite (www.YYYYYY.at) an: "Gemeinsam stark: In der Gemeinschaft eine Vielzahl von Reihen spielen und höhere Chancen nutzen! In einer Gemeinschaft von 110 Mitspielern sind Sie mit jeweils 100 Reihen bei jeder Lotto- und EuroMillions-Ziehung dabei. Hohe Gewinnchancen: Sie sind mindestens 6 Monate dabei. So nutzen Sie die Gewinnkraft von

7200 Tippreihen und mehr. Allein bei EuroMillions - der Lotterie mit dem weltweit größten Lotto-Jackpot - werfen Sie 2400 Tippreihen in die Waagschale."

Der jeweilige Kunde der Bw ist bereit, diese Leistungen eigener Art besonders zu honorieren, wird doch nicht einmal die Hälfte des laufend vom einzelnen Kunden an die Bw überwiesenen Betrages für den Erwerb von Lottoscheinen der Lottogesellschaft eingesetzt. Dass bloß ein solcher Anteil der laufenden Zahlungen des Kunden für den Erwerb von Lottoscheinen Verwendung findet, wird dem Kunden zwar nicht klar vorgerechnet, erschließt sich ihm aber im Großen und Ganzen aus den Angaben auf der Internetseite der Bw, nämlich aus der Höhe der monatlichen Zahlung pro Teilnehmer (49,00 €), der Anzahl der Teilnehmer pro Tippgemeinschaft (110) und der Anzahl der pro Tippgemeinschaft jeweils gekauften Tipps (100 Lottotipps 8-9 mal pro Monat + 100 Tipps Euromillions jeden Freitag, somit 4-5 mal pro Monat):

Gesamteinzahlung:

$$110 \times 49,00 \text{ €} = 5.390,00 \text{ €}$$

Gesamteinsatz (1 Lottotipp: 1,00 €; 1 Tipp Euromillions: 2,00 €):

$$100 \times 8 \times 1,00 \text{ €} = 800,00 \text{ €}$$

$$100 \times 4 \times 2,00 \text{ €} = 800,00 \text{ €}$$

Bei 8 Lottoziehungen und 4 Euromillionsziehungen im Monat macht der Gesamteinsatz von 1.600,00 € rd. 30 % der Gesamteinzahlung aus.

Gesamteinsatz (1 Lottotipp: 1,00 €; 1 Tipp Euromillions: 2,00 €):

$$100 \times 9 \times 1,00 \text{ €} = 900,00 \text{ €}$$

$$100 \times 5 \times 2,00 \text{ €} = 1.000,00 \text{ €}$$

Bei 9 Lottoziehungen und 5 Euromillionsziehungen im Monat macht der Gesamteinsatz von 1.900,00 € rd. 35 % der Gesamteinzahlung aus.

Auch der aus den in § 2 Z 4 der aktuellen Geschäftsbedingungen enthaltenen Angaben über den Spieleinsatz von ca. 960,00 € für Lotto 6 aus 45 und ca. 870,00 € für EuroMillions errechenbare Anteil des gesamten Einsatzes von 1.830,00 € (= 960,00 + 870,00) an der Gesamteinzahlung von 5.390,00 € von rd. 34 % liegt in diesem Bereich.

Nur im Hinblick auf die besondere (andere) Art der Leistung der Bw ist der Kunde bereit, einen signifikant höheren Preis zu bezahlen als bei der Lotto-Annahmestelle. Dem Vorbringen der Bw, ihrer Leistung sei deshalb kein eigener wirtschaftlicher Gehalt beizumessen, weil es bloß auf mathematische Gesetze zurückzuführen sei, wenn die Gewinnchance mit der Anzahl der abgegebenen Tipps steige, bzw. die Höhe des ausbezahlten Gewinnes pro Spieler bei steigender Anzahl der Spielteilnehmer sogar sinke, ist entgegenzuhalten, dass Gegenstand der Leistung ist, was die Parteien - objektiv nachvollziehbar - zum Gegenstand des Vertrages machen. Die Bw hat eine Gewinnchance eigener Art als Chance auf den Bruchteilsgewinn einer Spielgemeinschaft angeboten, die jeweiligen Interessenten haben gerade diese Leistung nachgefragt und sich zum Vertragsabschluss entschlossen. Nur im Hinblick auf diese Leistung

eigener Art waren die Kunden der Bw bereit, einen signifikant höheren Preis (gerechnet pro Tipp) zu bezahlen als bei der Lotto-Annahmestelle, wiewohl den Kunden die Inanspruchnahme einer Lotto-Annahmestelle (z.B. Trafik) jederzeit ohne Beschwerlichkeiten möglich gewesen wäre. Entscheidend ist, dass sich der Kunde für diese Art der Leistung entschieden hat. Ob er "im Sinne einer Wahrscheinlichkeitstheoretischen Betrachtungsweise" gleich gut oder besser oder schlechter gefahren wäre, hätte er bei einer Lotto-Annahmestelle einen Lottoschein gelöst, ist nicht von Bedeutung.

Die einheitliche Leistung, die der jeweilige Kunde von der Bw erhält, ist somit von anderer Art als jene Leistung, die er durch Abgabe von Tipps bei einer Lotto-Annahmestelle erhalten würde. Die Leistung stellt deshalb keine Besorgungsleistung dar. Solcherart ist die Befreiungsbestimmung für Leistungen der Lottogesellschaft nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 nicht anwendbar.

Da die Leistung der Bw eine andere ist als jene, welche die Lotteriegesellschaft erbringt, liegt die von der Bw gerügte, in einer unterschiedlichen mehrwertsteuerlichen Behandlung gleichartiger Leistungen gesehene Gemeinschaftsrechtswidrigkeit nicht vor.

Die Bw, der die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu Kenntnis gebracht wurde, äußerte sich dazu mit Schreiben vom 5. Oktober 2010 dahingehend, dass die in Bezug auf das Nichtvorliegen einer Besorgungsleistung angestellten Überlegungen des Gerichtshofes auf ihren Fall deshalb nicht zutreffen würden, weil in einem wesentlichen Punkt ein unterschiedlicher Sachverhalt vorliege. Der Verwaltungsgerichtshof führe auf Seite 4 der Entscheidung aus: *„Zwischen der Leistung der Lottogesellschaft [...] und der gegenüber den einzelnen Kunden erbrachten Dienstleistung des Initiators besteht keine Identität hinsichtlich des Leistungsinhaltes. Dies umso mehr, als die vom Initiator abgegebenen Spieltipps nicht den einzelnen Mitgliedern der so genannten - nach außen hin keine Rechtswirkung entfaltenden - Spielgemeinschaft zugeordnet werden können.“* Wie die Bw bereits ausgeführt habe, könne jeder im Rahmen ihrer Tätigkeit abgegebene Tipp einem Kunden zugeordnet werden, weil sie ansonsten eine Verteilung der Gewinne nicht vornehmen könne.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die von der Bw aus Seite 4 des Erkenntnisses zitierte Passage Teil der wörtlichen Wiedergabe der Feststellungen der Außenprüfung ist und damit keine Erwägung des Verwaltungsgerichtshofes zur Begründung des Nichtvorliegens einer steuerfreien Besorgungsleistung darstellt. Der vermeintliche Unterschied im Sachverhalt ist daher schon aus diesem Grund für die Beurteilung der Frage, ob die Bw für ihre Leistungen die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG in Anspruch nehmen kann, unerheblich.

Ergänzend sei angemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.7.2010, 2008/15/0272, auch die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d

sublit. bb UStG verneint hat. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in diesem Erkenntnis wird verwiesen.

In der Berufung wird weiters beantragt, den Teil der von den Kunden geleisteten Spielbeiträge, den die Bw für die Begleichung der Spieleinsätze verwendet, als durchlaufende Posten zu behandeln.

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.

Auch die in Bezug auf das Nichtvorliegen durchlaufender Posten getroffenen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 29.7.2010 sind im berufungsgegenständlichen Fall anwendbar, zumal der von der Bw behauptete Unterschied im Sachverhalt nicht besteht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Annahme durchlaufender Posten u.a. deshalb verneint, weil kein einzelner Tipp oder Lottoschein (und damit Wettvertrag mit der Lottogesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar sei. Im Schreiben vom 5. Oktober 2010 bringt die Bw dazu vor, sie habe nachgewiesen, dass die von den Kunden der Bw abgegebenen Tipps diesen zuordenbar seien, weil sie andernfalls eine Gewinnverteilung gar nicht vornehmen könne. Damit verkennt die Bw, dass es nach den Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes darauf ankommt, ob der einzelne Tipp einem einzelnen Kunden zugeordnet werden kann. Dass eine solche Zuordnung möglich wäre, hat die Bw aber nicht einsichtig gemacht. Die Tipps werden jeweils für die Spielgemeinschaft in ihrer Gesamtheit abgegeben und nicht für eine bestimmte Einzelperson. Solcherart ist es aber nicht möglich, einen einzelnen Tipp direkt einem einzelnen Kunden zuzuordnen. Dass die Bw über die Zugehörigkeit eines Kunden zu einer bestimmten Spielgemeinschaft eine – zudem nur anteilmäßige - Zuordnung, ohne die eine korrekte Verteilung von Gewinnen nicht möglich wäre, vornehmen kann, ändert daran nichts.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Annahme durchlaufender Posten ferner deshalb verneint, weil dem Kunden die exakte Höhe jenes Betrages aus seinen laufenden Zahlungen, der an die Lotteriegesellschaft als Entgelt für die Tipps gezahlt wird, nicht bekannt sei. Im Schreiben vom 5. Oktober 2010 bringt die Bw dazu vor, dass sich aus den Geschäftsbedingungen klar ergebe, wie hoch die jeweiligen Tippgebühren seien; für den Kunden sei ersichtlich, mit wie vielen anderen Spielern er spiele und erschließe sich hieraus auch die jeweilige Tippgebühr. Auch mit diesem Vorbringen zeigt die Bw keinen Unterschied zu jenem Sachverhalt auf, der dem Erkenntnis vom 29.7.2010 zu Grunde liegt. Auch in diesem Fall hat sich, wie der Verwaltungsgerichtshof auf Seite 14 des Erkenntnisses ausführt, der Anteil der laufenden Zahlungen des Kunden, der für den Erwerb von Lottoscheinen Verwendung findet, aus den

Angaben im Prospekt der GmbH, nämlich aus der Höhe der wöchentlichen Zahlung pro Teilnehmer, der Anzahl der Teilnehmer pro Tippgemeinschaft und der Anzahl der pro Tippgemeinschaft jeweils gekauften Tipps, erschlossen. Diese Erschließbarkeit hat der Gerichtshof allerdings nicht für ausreichend erachtet, um davon ausgehen zu können, dass dem Kunden die exakte Höhe des auf das Tippentgelt entfallenden Teiles seiner laufenden Zahlungen bekannt sei. Dass die Bw eine explizite Aufschlüsselung gegenüber ihren Kunden vorgenommen hätte, lässt sich ihrem Vorbringen, das nur auf die Erschließbarkeit aus den Geschäftsbedingungen verweist, nicht entnehmen.

Die aktuellen Geschäftsbedingungen in der Fassung vom April 2009 sind zum einen für den Berufszeitraum nicht maßgebend. Zum anderen wird auch mit der in deren § 2 Z 4, im Gegensatz zur früheren Fassung, enthaltenen Angabe des monatlichen Spieleinsatzes mit 960,00 € und 870,00 € - dabei kann es sich nur um den Spieleinsatz der Spielgemeinschaft handeln - dem Kunden die genaue Höhe jenes Anteils seiner laufenden Zahlungen, der als Entgelt für die Lottotipps an die Lotterien GmbH bezahlt wird, nicht ausdrücklich bekannt gegeben. Da die laufende monatliche Zahlung eines Kunden im Anmeldeformular mit 49,00 € angegeben wird, schafft die Formulierung des § 2 Z 4 der aktuellen Geschäftsbedingungen, in „jedem Beitrag zur Spielgemeinschaft“ sei der Spieleinsatz von 960,00 € und 870,00 € monatlich enthalten, zudem eher Unklarheit als darin eine explizite Aufschlüsselung dem Kunden gegenüber gesehen werden könnte.

Dass der Verwaltungsgerichtshof in dem zu einem sog. Pyramidenspiel ergangenen Erkenntnis vom 9.3.2005, 2001/13/0020, die vom Betreiber des Spiels von den Spielern vereinnahmten Spielgelder als durchlaufende Posten beurteilt hat, ist für den Berufungsfall nicht maßgebend, zumal dieser Entscheidung ein anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde lag und die Aussagen im Erkenntnis vom 29.7.2010, 2008/15/0272, im Hinblick auf das Vorliegen des gleichen Sachverhalts auch für den Berufungsfall zu beachten sind. Dass der Sachverhalt im Erkenntnis vom 9.3.2005 anders gelagert war, ergibt sich etwa daraus, dass dort sowohl nach den Spielbedingungen als auch nach den von den Spielern unterfertigten Ersuchen um Aufnahme in ein bestimmtes Spielteam ausdrücklich zwischen den im Namen und für Rechnung der Mitspieler vereinnahmten Spielgeldern und der dem Betreiber zustehenden Bearbeitungsgebühr unterschieden wurde, während im vorliegenden Fall die Anmeldung undifferenziert eine einheitliche Servicegebühr von 49,00 € vorsieht und auch die Geschäftsbedingungen eine ausdrückliche Unterscheidung zwischen Spieleinsatz und Kosten nicht enthalten.

Damit können die als Spieleinsätze verwendeten Zahlungen aus den im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.7.2010, 2008/15/0272, dargelegten Gründen auch nicht als durchlaufender Posten behandelt werden.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Da aus den zuvor dargelegten Gründen die von der Bw von ihren Kunden vereinnahmten und an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Spieleinsätze weder nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG steuerfrei sind noch durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG darstellen, sondern zu den steuerpflichtigen Umsätzen der Bw zählen, erweist sich der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 4. Juni 2008, der die Spieleinsätze erklärungsgemäß unberücksichtigt ließ, als nicht richtig.

Aufhebungen nach § 299 BAO liegen im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl Ritz, BAO Kommentar³, § 299 Tz 52). Für die Ermessensübung ist auch im Berufungsfall von Bedeutung, dass im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt (z.B. VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit haben Aufhebungen zu unterbleiben, wenn die Rechtswidrigkeit keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (z.B. VwGH 5.5.2003, 2001/15/0133). Unwesentliche Folgen hat aber der Aufhebungsbescheid vom 14. Jänner 2009 angesichts einer aus der Aufhebung resultierenden Nachforderung an Umsatzsteuer in Höhe von 1.875,66 € nicht gezeitigt.

Bei Ermessensentscheidungen ist zwar weiters dem Grundsatz von Treu und Glauben Rechnung zu tragen. Es müssen aber besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (z.B. VwGH 24.4.1996, 93/15/0076).

Solche besonderen Umstände bestehen im Berufungsfall aber nicht. Dem Veranlagungsakt ist zwar zu entnehmen, dass, worauf die Bw in der Berufungsverhandlung verwiesen hat, die Frage, ob die Spieleinsätze einen durchlaufenden Posten darstellen, im September 2007 Gegenstand einer e-mail Anfrage der Bw und einer diesbezüglichen, die Rechtsansicht der Bw bestätigenden e-mail Auskunft des Finanzamtes gewesen ist. Eine rechtsunrichtige Beurteilung der Behörde ist durch den Grundsatz von Treu und Glauben aber im Allgemeinen nicht geschützt (z.B. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124). Eine unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben relevante Enttäuschung im Vertrauen auf eine von der Abgabenbehörde erteilte Rechtsauskunft könnte u.a. nur dann vorliegen, wenn diese Auskunft Grundlage für eine die Steuerfolgen auslösende Disposition des Steuerpflichtigen gewesen ist (z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029). Derartiges wurde aber weder mit dem Vorbringen

in der Berufung, das Finanzamt habe durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides vom 4. August 2008 einen Vertrauenstatbestand geschaffen, noch mit dem Vorbringen in der Berufungsverhandlung, die Steuererklärung sei auf Grund der Rechtsauskunft des Finanzamtes erstellt und abgegeben worden, aufgezeigt.

Die Bw behauptet nicht einmal, dass sie im Vertrauen auf die Auskunft des Finanzamtes bestimmte Besteuerungstatbestände verwirklicht hätte, die sie ohne diese Auskunft nicht verwirklicht hätte. Davon abgesehen ist in Anbetracht der in der Berufung für die mangelnde Umsatzsteuerpflicht der Spieleinsätze vorrangig ins Treffen geführten Rechtsansicht, diese seien wegen der Besorgung eines steuerfreien Glückspielumsatzes durch die Bw umsatzsteuerfrei, davon auszugehen, dass die Bw ihre Tätigkeit jedenfalls und unabhängig von der auf das Vorliegen durchlaufender Posten bezogenen Auskunft des Finanzamtes zu den von ihr festgelegten Bedingungen – und ohne die aus den Kundenbeiträgen beglichenen Spieleinsätze der Umsatzbesteuerung zu unterziehen - aufgenommen bzw. durchgeführt hätte. In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass die Bw bereits Monate vor der Finanzamtsauskunft errichtet worden ist, bzw. wie dem anlässlich der Errichtung eingereichten Fragebogen und dem Antrag auf Erteilung einer UID vom 8. August 2007 zu entnehmen ist, ihre Tätigkeit aufgenommen und Vorleistungen in Anspruch genommen hat. Dass die Bw ihre Dispositionen in Bezug auf die Zusammenführung von Spielinteressenten zu Spielgemeinschaften gerade deshalb getroffen hätte, weil sie vom Finanzamt eine bestimmte Auskunft erhalten hat, bzw. die Bw diese Zusammenführung nicht oder unter anderen Bedingungen betrieben hätte, wenn sie die Auskunft des Finanzamtes nicht erhalten hätte, ist daher auch aus diesem Grund auszuschließen.

Da somit nicht zu erkennen ist, dass das Finanzamt mit der gegenständlich verfüigten Aufhebung den Rahmen der vom Gesetz vorgegebenen Grenzen verlassen hätte, erweist sich die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid vom 14. Jänner 2009 als unbegründet.

Aus den oben dargelegten Gründen waren auch die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 gerichteten Berufungen abzuweisen.

Wien, am 24. Jänner 2011