



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB***GmbH, Anschrift, vertreten durch Veronika Picher, 5620 Schwarzach, Markt 1, und die Rechtsanwälte Dr. Josef Dengg, Dr. Milan Vavrousek und Mag. Thomas Hölber, 5600 St. Johann im Pongau, Pöllnstraße 2, vom 10. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Dkfm. Hermann Rohrmoser, vom 27. Juli 2009 und 5. August 2009 betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 und Körperschaftsteuer 2005 nach der am 18. März 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die **Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006** vom **27. Juli 2009** sowie der **Umsatzsteuerbescheid 2007** vom **5. August 2009** bleiben unverändert.
Diesbezüglich wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der **Umsatzsteuerbescheid 2008** vom **27. Juli 2009** wird gleichlautend wie die Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2011 abgeändert und endgültig erlassen.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 2005** vom 27. Juli 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine nach österreichischem Recht errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (FN anonymX) und bot die Bildung von Lotto-Spielergemeinschaften an. Strittig ist ausschließlich, in welcher Höhe das dafür erlöste Entgelt der österreichischen Umsatzsteuer zu unterziehen ist.

Die Berufung vom 10. September 2009 richtet sich gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 und den Körperschaftsteuerbescheid vom 27. Juli 2009. Da der (vorläufig erlassene) Umsatzsteuerbescheid 2007 zwischenzeitig durch den (endgültigen) Umsatzsteuerbescheid vom 5. August 2009 ersetzt wurde, gilt die Berufung gem. [§ 274 BAO](#) als gegen diesen späteren Bescheid gerichtet.

1 Verfahrensverlauf

1.1 Rechtzeitigkeit der Berufung

Die bekämpften Bescheide wurden mit 27. Juli 2009 im Anschluss an eine Außenprüfung erlassen. Wie vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 22. Oktober 2012 dargestellt, wurde am 27. August 2009 die Verlängerung der Berufungsfrist bis 3. September 2009 über FinanzOnline beantragt (vgl. *Bl. 1/2008*).

Am Tag des Ablaufes dieser Frist reichte der steuerliche Vertreter nach einem Telefonat mit dem Finanzamt und dessen Zusage einer weiteren Fristerstreckung bis 11. September 2009 wiederum via FinanzOnline ein Anbringen ein, das mit „Aussetzung der Einhebung gem. [§ 212a BAO](#)“ überschrieben war (vgl. *Bl. 2/2008*). Darin wurde auf die telefonisch zugesicherte Fristverlängerung Bezug genommen, was vom Finanzamt als ein über FinanzOnline eingebrachter Fristverlängerungsantrag gewertet wurde. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Beurteilung an.

1.2 Einzelauskunft des Finanzamts vom 1. September 2005

Nach eingehender Schilderung des Sachverhaltes ersuchte die Berufungswerberin das zuständige Finanzamt mit Schreiben vom 10. August 2005 um dessen umsatzsteuerliche Beurteilung. Dieses teilte daraufhin mit Schreiben vom 1. September 2005 mit, dass das Entgelt umsatzsteuerpflichtig sei. Als Entgelt im Sinne des [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) sei jener Teil des vom Kunden überwiesenen Betrages zu verstehen, der der Berufungswerberin als Provision verbleibt. Der restliche Teil stelle treuhändig für die Kunden vereinnahmtes Spielgeld dar, welches zur Finanzierung des Spielbetriebes 6 aus 45 verwendet werde. Die Rechtsauskunft ergehe aufgrund des dargestellten Sachverhaltes und der „zur Zeit“ geltenden

Rechtslage, sei unverbindlich und habe keinen Bescheidcharakter, wodurch eine Anfechtung im Rechtsmittelwege ausgeschlossen sei.

1.3 Außenprüfungsbericht

Ab Ende 2008 unterzog das Finanzamt die Berufungswerberin einer Außenprüfung. Wie aus Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 24. Juli 2009 hervorgeht, kam das Finanzamt dabei zum Schluss, dass nicht nur die sogenannte „Bearbeitungsgebühr“ („Handlingleter“), sondern das gesamte Entgelt der österreichischen Umsatzsteuer zu unterziehen sei.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz nahm daraufhin die Verfahren bezüglich **Umsatzsteuer 2005 und 2006** mit Bescheiden vom 27. Juli 2009 wieder auf und erließ auf getrennten Bescheidblättern neue endgültige Sachbescheide, die auf Basis dieser Rechtsansicht ergingen und zu gravierenden Nachforderungen führten.

Mit Erstbescheiden vom 27. Juli 2009 setzte sie die Umsatzsteuer 2007 und 2008 vorläufig fest. Mit **5. August 2009** korrigierte sie die Festsetzung der **Umsatzsteuer 2007** geringfügig nach unten und erließ diesen Bescheid nun endgültig. Mit 14. August 2009 berichtigte sie auch den **Umsatzsteuerbescheid 2008**. Diese Korrektur stützte sie allerdings auf [§ 293 BAO](#) und beließ die Festsetzung vorläufig.

Auch die Verfahren bezüglich Körperschaftsteuer 2005 und 2006 nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 27. Juli 2009 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, die die Umsatzsteuernachforderung im Wege einer Passivierung als Betriebsausgaben berücksichtigte und die jeweiligen Einkommen erheblich reduzierten.

1.4 Berufung

Die steuerliche vertretene Berufungswerberin erhob in der Folge mit Schreiben vom 10. September 2009 (*Bl. 3/2008*) das Rechtsmittel der Berufung gegen „die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 und den Körperschaftsteuerbescheid 2005“ vom 27. Juli 2009. Eine Begründung fehlte. Die Wiederaufnahmebescheide vom 27. Juli 2009 sowie die Bescheide vom 5. August 2009 und 14. August 2009 bekämpfte sie nicht.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 15. September 2009 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin zur Behebung der folgenden Mängel auf:

- Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden.
- Erklärung, welche Änderungen beantragt werden.
- Begründung.

Mit Schreiben vom 30. September 2009 (*Bl. 6/2008*) führte die Berufungswerberin daraufhin aus, die Berufung richte sich gegen die Behandlung der gesamten von den Spielteilnehmern an die Berufungswerberin einbezahlten Beträge als umsatzsteuerpflichtige Entgelte.

Anlässlich der Aufnahme des Betriebes im Jahre 2005 sei nach mehrmaliger Rücksprache und ausführlicher Sachverhaltsdarstellung mit der Fachabteilung des Finanzamtes einvernehmlich festgestellt worden, dass mit dem vom Spielteilnehmer entrichteten Betrag einerseits die Leistung des Unternehmers samt Gewinnanteil abgegolten werde (= steuerpflichtiges Entgelt) und andererseits der eigentliche Spieleinsatz als durchlaufender Posten enthalten sei. ... Diese Aufteilung der Einzahlungsbeträge sei jedem Spielteilnehmer bekannt gewesen und es sei auch bis zum Abschluss der gegenständlichen Betriebsprüfung so verfahren worden.

Als Besorgungsleistung sei der Sachverhalt nie angesehen worden, sondern einfach das Vorhandensein einer Dienstleistung einerseits und die Durchreichung eines Spieleinsatzes an die Lottogesellschaft andererseits. Dies werde wohl einer logischen Betrachtungsweise entsprechen.

Dieser Darstellung zufolge beruhen die Feststellungen der Außenprüfung letztlich auf einer Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats in einem praktisch gleichgelagerten Fall, wogegen zur Zeit eine VwGH-Beschwerde zur ZI. 2008/15/0272 anhängig sei. Da diese UFS-Entscheidung am 01. August 2008 ergangen sei und die betreffenden (Erst)Bescheide am 26. April 2007 bzw. am 29. Jänner 2008 ergangen seien, sah die Berufungswerberin für die Jahre 2005 und 2006 keinen Wiederaufnahmegrund nach [§ 303 Abs. 4 BAO](#).

Die Berufungswerberin beantragte die Abänderung der gegenständlichen Bescheide im Sinne der ursprünglich eingereichten Erklärungen bzw. Voranmeldungen. Sollte der VwGH allerdings in Richtung Besorgungsleistung erkennen, gelte diese Berufung in eventu auch für diesen Fall. Weiters stellte sie den Antrag, die Berufungsentscheidung bis zum Ergehen eines betreffenden VwGH-Erkenntnisses zu verschieben.

1.5 Berufungsvorentscheidungen

Das Finanzamt entsprach diesem Begehren und setzte die Entscheidung über die Berufung mit Bescheid vom 6. Oktober 2009 aus.

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof am 29. Juli 2010 entschieden hatte, erließ es mit 12. September 2011 Berufungsvorentscheidungen. Es wies die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 und den Körperschaftsteuerbescheid 2005 als unbegründet ab, erließ die Festsetzung der Umsatzsteuer 2008 nun endgültig und korrigierte die Umsatzsteuer 2008 leicht nach unten.

In der zusätzlichen Begründung vom 13. September 2011 führte die Abgabenbehörde

1. Instanz – auszugsweise – aus (Hervorhebung durch „**Formatierung Fett**“ erfolgte durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*Die Tätigkeit der AB***GmbH (nachfolgend kurz Bw) stellte sich im Berufszeitraum wie folgt dar: Über Telefon wurden Personen geworben, die sich verpflichteten, der Bw zum Zweck des Lottospielens in Spielgemeinschaften laufend Beiträge zu überweisen, damit sie einen Teilbetrag davon im öffentlichen Lotto einsetzt und allfällige Gewinne an die Mitglieder der jeweiligen Spielgemeinschaft ausbezahlt.*

Die Teilnahme an Spielgemeinschaften wurde über die Dienste „DDDDD“, „BBBBB“, „EEEE“ und „AAAA“ angeboten.

In einem Begrüßungsschreiben für die Teilnahme am Dienst „AAAA“ werden die Vorteile der Teilnahme wie folgt zusammengefasst:

- 1. Sie spielen in einer hundert Spielteilnehmer starken Tippgemeinschaft 160 Tippreihen für das Lotto „6 aus 49“*
- 2. Ihre beiden persönlichen Tippreihen für das Lotto „6 aus 49“*
- 3. Plus 20 mal Zusatzchance beim CCCCC in der Tippgemeinschaft*
- 4. Ein Jahr kostenlose Premium Haggle Mitgliedschaft (Zusendung erfolgt mit Teilnahmebestätigung)*
- 5. „Geld-zurück-Garantie“ ...Sollten Sie innerhalb der Vertragslaufzeit keinen Gewinn erzielen, erhalten Sie Ihren Einsatz zurück!*

Für den angebotenen Dienst „AAAA“ gelten folgende ... Teilnahmebedingungen:

1. Allgemeines

- 1.1. AB***: Die AB***GmbH (kurz „AB***“) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht. ...*
- 1.2. Geschäftsgegenstand: AB*** organisiert die Bildung von Tippgemeinschaften und deren Teilnahme an Ausspielungen der Lotterie „6 aus 49“.*
- 1.3. Bedingungen: Die Bildung und Auseinandersetzung der Tippgemeinschaften erfolgt aufgrund der vorliegenden Teilnahmebedingungen. Der Spielteilnehmer nimmt diese Bedingungen mit Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrags (Pkt 3.) an.*
- 1.4. Verfügbarkeit der Bedingungen: Die Teilnahmebedingungen stehen unter ... zur Verfügung. ...*
- 1.5. Altersgrenze: ...*

2. Spielbeteiligte

- 2.1. Spielveranstalter: Spielveranstalter ist eine in Deutschland ordnungsgemäß zugelassene Lotterengesellschaft.*
- 2.2. Spielteilnehmer: Spielteilnehmer ist jede Person, mit der ein Geschäftsbesorgungsvertrag abgeschlossen wurde (Pkt 3.) und die das Teilnahmeentgelt (Pkt 6.) geleistet hat. ...*
- 2.3. Tippgemeinschaft: Das Spielen der Lotterie „6 aus 49“ erfolgt im Rahmen einer Tippgemeinschaft. Diese Tippgemeinschaft ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die aus Spielteilnehmern besteht, die auf eine Ziehung gesetzt haben. Die Tippgemeinschaft wird nach Erreichung des Gesellschaftszwecks aufgelöst. Der sodann zustehende Auseinandersetzungsanspruch bestimmt sich nach diesen Teilnahmebedingungen.*

3. Geschäftsbesorgungsvertrag

- 3.1. *Abschluss: Zwischen AB*** und dem jeweiligen Spielteilnehmer wird ein unbefristeter Geschäftsbesorgungsvertrag abgeschlossen. Dieser Geschäftsbesorgungsvertrag kommt wie folgt zustande: ...:*
- 3.2. *Inhalt: Aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrags vermittelt AB*** die Spielteilnehmer zu Tippgemeinschaften und erstellt für diese Tippgemeinschaften Tipps nach dem Zufallsprinzip (...), die gemeinsam mit jenen beiden Tipps des Spielteilnehmers, die dieser persönlich erstellen darf, an den Spielveranstalter weitergeleitet werden. Weiters placiert AB*** die Spieleinsätze auf Namen und auf Rechnung der Spielteilnehmer der Tippgemeinschaft und verwahrt die Spielscheine, Quittungen sowie allfällige Gewinne treuhändig. Schließlich erbringt AB*** auch Dienstleistungen, wie zB die Ermittlung der Gewinnverteilung und die Benachrichtigung eines Spielteilnehmers vom Gewinn. Für alle diese Tätigkeiten gebührt AB*** ein Verwaltungsentgelt (Pkt 6.).*
- 3.3. *Vollmachten: Jeder Spielteilnehmer bevollmächtigt AB***, in seinem Namen einen Gesellschaftsvertrag zur Gründung einer Tippgemeinschaft mit anderen Spielteilnehmern abzuschließen. AB*** ist bevollmächtigt, alle Rechtsgeschäfte zu tätigen, die dem Gesellschaftszweck der Spielgemeinschaft dienen, wobei dazu auch die Auseinandersetzung einer Spielgemeinschaft nach Ablauf einer Spielperiode gehört. AB*** ist insbesondere bevollmächtigt, im Namen und auf Rechnung der jeweiligen Tippgemeinschaft mit der zugelassenen Lotterengesellschaft Spielverträge zur Teilnahme an der Lotterie „6 aus 49“ abzuschließen, bzw. dazu einen Dritten zu beauftragen.*
- 3.4. *Dauer und Kündigung: Der Geschäftsbesorgungsvertrag wird für drei Spielperioden abgeschlossen. Er verlängert sich automatisch ...*
- 3.5. *Auflösung: AB*** darf den Geschäftsbesorgungsvertrag mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn ...*

*Wenn der Geschäftsbesorgungsvertrag aufgelöst wurde, nimmt der Spielteilnehmer an der jeweiligen Tippgemeinschaft nicht mehr teil. In einem solchen Fall wird AB*** in die jeweils betroffene Tippgemeinschaft durch Bezahlung des Spieleinsatzes des betroffenen Spielteilnehmers eintreten. Ein daraus allenfalls entstehender Gewinnanspruch steht AB*** zu.*

...

4. Teilnahme an einer Tippgemeinschaft

- 4.1. *Voraussetzung: Voraussetzung für die Teilnahme an einer Tippgemeinschaft ist das Bestehen eines Geschäftsbesorgungsvertrags (Pkt 3.) und die rechtzeitige Bezahlung des Teilnahmeentgelts (Pkt 6.).*
- 4.2. *Spielperiode: Die Spielperiode beginnt jeweils am 15. eines Monats und endet am 14. des darauf folgenden Monats. Die Teilnahme erfolgt an den Samstagsausstellungen der Lotterie „6 aus 49“.*
- 4.3. *Tippgemeinschaft: Jede Tippgemeinschaft spielt im Namen und auf Rechnung aller Spielteilnehmer. Gesetzt werden die von AB*** für die Lotterie „6 aus 49“ erstellten Tipps und die persönlichen Tipps der Spielteilnehmer für die Lotterie „6 aus 49“.*

5. Spielvertrag

- 5.1. *Abschluss: Der Spielvertrag kommt durch Annahme der von AB*** in der Tippgemeinschaft gepoolten Tipps der Spielteilnehmer durch den Spielveranstalter zustande. Diese Annahme erfolgt aufgrund der Bedingungen der zugelassenen Lotterengesellschaft in ihrer jeweils aktuellen Fassung.*
- 5.2. *Rückerstattung: Kommt zwischen dem Spielteilnehmer und dem Spielveranstalter kein gültiger Spielvertrag zustande, wird AB*** dem Spielteilnehmer den Spieleinsatz rückerstatten. Darüber hinausgehende Schadenersatzansprüche gegen AB*** oder eine konzernverbundene Gesellschaft sind ausgeschlossen.*

6. Teilnahmeentgelt

- 6.1. *Fälligkeit:* Das Teilnahmeentgelt in Höhe von EUR 49,90 wird bei Abgabe der Spielscheine der Tippgemeinschaft fällig und im Zuge eines Lastschriftverfahrens für jeweils eine Spielrunde im Voraus eingezogen. Der Spielteilnehmer ermächtigt AB*** zur Durchführung dieses Lastschriftverfahrens und verpflichtet sich zur Bekanntgabe der erforderlichen Daten. Der Spieler wird zur Tippgemeinschaft nur dann zugelassen, wenn er zum Zeitpunkt der Abbuchung über eine ausreichende Kontodeckung verfügt.
- 6.2. *Teilnahmebestätigung:* Bei rechtzeitigem Einzug und Zahlung des Teilnahmeentgelts erhält der Spielteilnehmer eine Teilnahmebestätigung. Mit Zustellung dieser Teilnahmebestätigung erwirbt der Spielteilnehmer einen Anspruch auf jenen Gewinnanteil des Gesamtgewinns der Tippgemeinschaft, der seinem Anteil am Einsatz der Tippgemeinschaft für das Lotto „6 aus 49“ und das CCCCC entspricht, und auf den Gewinn seiner persönlichen Tipps.
- 6.3. *Inhalt der Teilnahmebestätigung:* Die an den Spielteilnehmer übermittelte Teilnahmebestätigung hat folgenden Inhalt: ...
- 6.4. *Rügepflicht:* Der Spielteilnehmer ist verpflichtet, den Inhalt der Teilnahmebestätigung nach Zustellung zu überprüfen. Für den Fall, dass der Spielteilnehmer Fehler feststellt, müssen diese unverzüglich gegenüber AB*** gerügt werden. Schäden, die aus einer Verletzung dieser Rügepflicht resultieren, sind nicht zu ersetzen.
- 6.5. *Verspäteter Einzug:* Kann das Teilnahmeentgelt aus welchem Grund auch immer nur verspätet eingezogen werden, so wird dieses für die nächste Spielperiode (Pkt 7.1.) verwendet. Für die aktuelle Spielperiode (Pkt 7.1.) bedeutet das, dass AB*** in die davon betroffene Tippgemeinschaft durch Bezahlung des Spieleinsatzes des säumigen Spielteilnehmers eintritt. Pkt 3.4. gilt sinngemäß.
- 6.6. *Teilnahmeentgelt:* Das Teilnahmeentgelt für eine Spielperiode setzt sich aus dem **Spieleinsatz** und dem **Verwaltungsentgelt** sowie den **Steuern** zusammen. Nicht enthalten sind die vom Spielteilnehmer verursachten Mehrkosten für nicht geleistete Beiträge zur Tippgemeinschaft, zB die Kosten für allfällige Rücklastschriften; diese Mehrkosten werden dem Spielteilnehmer zusätzlich berechnet.
- 6.7. *Zusammensetzung:* Von den Teilnehmern entrichtete Gebühren entfallen auf die AAAAA-Zusatzdienstleistungen **60,1/100**; **von den 39,9/100 werden 67,2/100** an den Spielanbieter weitergereicht.

7. Gewinn

- 7.1. *Gewinnermittlung:* Der Gewinn einer Tippgemeinschaft wird für jede Samstagsauspielung der Lotterie „6 aus 49“ ermittelt. Die Anteile am Gewinn einer Tippgemeinschaft werden durch den Betrag des jeweiligen Spieleinsatzes im Verhältnis zum Gesamteinsatz der Tippgemeinschaft bestimmt. Der Gewinn aus den beiden persönlichen Tipps gebührt dem Spielteilnehmer zur Gänze.
- 7.2. *Gewinnabrechnung:* Jeder Spielteilnehmer erhält nach dem Ende der Spielrunde eine Gewinnabrechnung übermittelt, sofern seine Tippgemeinschaft in der vergangenen Spielrunde einen Gewinn erzielt hat. Die Gewinnabrechnung enthält die Gewinnränge, sowie die ausbezahlten Beträge der einzelnen Auspielungen der vergangenen Spielrunde sowie den persönlichen Anteil des jeweiligen Spielers am Gewinn seiner Tippgemeinschaft.
- 7.3. *Gewinnauszahlung:* AB*** behält sich vor, Gewinnsummen von weniger als EUR 50,00 mit dem Spieleinsatz zu verrechnen. Die Auszahlung der Gewinne erfolgt unmittelbar durch AB*** durch Überweisung auf das vom Spielteilnehmer bekannt gegeben Bankkonto oder durch Übersendung eines Schecks an die vom Spielteilnehmer zuletzt bekannte Adresse.

- 7.4. Auszahlungszeitpunkt: Die Auszahlung der Geldgewinne erfolgt spätestens 3 (drei) Monate nach dem Ende der Spielperiode.*
- 7.5. Nicht behobene Gewinne: Nicht eingelöste Gewinne verfallen 24 (vierundzwanzig) Monate nach der Gewinnermittlung endgültig und unwiderruflich zugunsten AB***.*
- 7.6. Geld-zurück-Garantie: Sollte der Nutzer während der Vertragslaufzeit nach Punkt 3.4. dieser Teilnahmebedingungen durch die Teilnahme an Lotto „6 aus 49“ oder der Zusatzlotterie „CCCCC“ keinen Gewinn erzielen, erstattet ihm der Dienstleister die gezahlten Entgelte. Die Geld-zurück-Garantie bezieht sich immer auf die aktuell vereinbarte Vertragslaufzeit von drei Monaten. Der Garantiefall setzt voraus, dass sich der Nutzer während der gesamten Vertragslaufzeit vertragsgetreu verhalten hat (gemäß AGB). Eine Erstattung ist nur möglich, wenn der Nutzer den Dienstleister binnen drei Monaten nach Ablauf der Vertragslaufzeit schriftlich per E-Mail oder Fax davon unterrichtet, dass er keinen Gewinn erzielt hat. Der Dienstleister behält sich vor, die Angaben des Nutzers zu überprüfen. Eine Erstattung der Beträge erfolgt seitens des Dienstleisters, soweit diese berechtigt sind, binnen zweier Monate nach Mitteilung durch den Nutzer. Die Geldzurück-Garantie entfällt, wenn sich der Nutzer in Zahlungsverzug befindet.*

8. Haftung

- 8.1. Allgemeines: AB*** haftet nur gegenüber dem Spielteilnehmer und nur unter den in diesen Teilnahmebedingungen festgelegten Voraussetzungen.*
- 8.2. Haftung: AB*** haftet nur für Schäden, die durch ihre Mitarbeiter oder Erfüllungsgehilfen vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht werden. AB*** haftet nicht für leichte Fahrlässigkeit. Ferner haftet AB*** nicht, wenn es aus Gründen, die in der Sphäre des Spielveranstalters bzw. dessen Annahmestellen liegen, nicht möglich ist, Tipps rechtzeitig zu placieren. Sollten automatisationsunterstützte Geräte der AB***, des Spielveranstalters oder Dritter fehlerhaft arbeiten und kein Verschulden von AB*** vorliegen, so ist eine Haftung von AB*** ausgeschlossen. Im Übrigen ist die Haftung mit EUR 25.000,00 pro Schadenfall beschränkt.*

9. Änderungen der Anschrift/Kontoverbindung

*Der Spielteilnehmer ist verpflichtet, AB*** die Änderung seiner Anschrift oder seiner Kontoverbindung unverzüglich mitzuteilen. ...*

10. Datenschutz

- 10.1. Datenschutzgesetz: AB*** sichert allen Spielteilnehmern zu, die Bestimmungen des Datenschutzgesetzes in der jeweiligen gültigen Fassung zu wahren. ...*
- 10.2. Bearbeitung: Die Spielteilnehmer stimmen zu, dass ihre persönlichen Daten von AB*** über EDV gespeichert und verarbeitet, sowie zur Verarbeitung und Tippabgabe an konzernverbundene Unternehmen weitergeleitet werden.*
- 10.3. Widerruf: Die gemäß Pkt 10.2. erteilte Zustimmung kann jederzeit ... widerrufen werden.*

11. Änderungen der Teilnahmebedingungen

- 11.1. Änderungen: Änderungen und Ergänzungen zu diesen Teilnahmebedingungen bleiben ausdrücklich und ausschließlich AB*** vorbehalten. AB*** ist nach Vertragsabschluss berechtigt, diese Teilnahmebedingungen zu ändern.*
- 11.2. Mitteilung von Änderungen: Änderungen werden den Spielteilnehmern mindestens 2 (zwei) Wochen vor dem Inkrafttreten schriftlich mitgeteilt.*
- 11.3. Einwilligung in Änderungen: Teilt der Spielteilnehmer bis zum Tag des Inkrafttretens der Änderungen schriftlich AB*** mit, dass er der Änderung widerspricht, endet der Vertrag nach den für die ordentliche Kündigung (Pkt 4.2.) maßgeblichen Fristen und Termine. ...*

12. Rechtswahl

Alle Rechtsstreitigkeiten aus diesem Geschäftsbesorgungsvertrag unterliegen dem österreichischen Recht unter Ausschluss aller Verweisungsnormen.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung fasste das Finanzamt die folgenden Kalkulationsgrundlagen zusammen:

- a. Für den Dienst „AAAAA“ wird unter Punkt 6.7 der Teilnahmebedingungen angeführt, dass von den durch die Teilnehmer an die Bw entrichteten Gebühren 60,1/100 auf die AAAAA-Zusatzdienstleistungen entfallen; von den verbleibenden 39,9/100 werden 67,2/100 an den Spielanbieter weitergeleitet. Mit anderen Worten es werden nur 26,81 Prozent des von einem Spielteilnehmer an die Bw bezahlten Entgelts für die eigentliche Teilnahme am Lotto verwendet.
- b. Für den Dienst „BBBBB“ wurden dem Betriebsprüfer seitens der Bw folgende Kalkulationsgrundlagen zur Verfügung gestellt:

BBBBB	Anzahl Tipps	Preis je Tipp	Ziehung je Woche	Preis je Woche	
Einzeltipps	200	€ 0,75	1	€ 150,00	
Gemeinschafttipps	160	€ 0,75	1	€ 120,00	
CCCCC	20	€ 1,50	1	€ 30,00	
Spielscheinpreis	30	€ 0,50	1	€ 15,00	
Anzahl Teilnehmer		100		€ 315,00	
Preis je Teilnehmer				€ 3,15	31,56%
Kundenpreis je Woche				€ 9,98	
Bruttomarge Bw				€ 6,83	68,44%

Aus dieser Kalkulation geht hervor, dass beim Dienst „BBBBB“ 31,56 Prozent des von einem Spielteilnehmer an die Bw gezahlten Entgelts für den eigentlichen Spieleinsatz für das Lotto verwendet wurden.

- c. Die Kalkulation der gesamten Umsätze im Berufszeitraum ergibt folgendes Bild:

Gesamtkalkulation	2005	2006	2007	2008
Spieleinsatz DDDDD	anonym1	anonym10	anonym4	anonym6
Spieleinsatz BBBBB	anonym2			
Spieleinsatz EEEEE			anonym5	anonym7
Spieleinsatz AAAAA				anonym8
Spieleinsatz gesamt netto	anonym9	365.601,21	anonym12	anonym13
Umsätze gesamt netto lt. BP	anonym14	anonym15	anonym16	anonym17
Anteil Spieleinsätze	31,60%	32,27%	32,21%	32,13%

Daraus geht hervor, dass über den gesamten Berufszeitraum betrachtet etwa 32 Prozent des von einem Spielteilnehmer eingesetzten Kapitals für den eigentlichen Spieleinsatz beim Lotto verwendet wurde.

Im vorliegenden Fall wurde die sog. Verwaltungsgebühr der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen. Der von der Bw an die Lottogesellschaft gezahlte Spieleinsatz wurde als durchlaufender Posten behandelt und umsatzsteuerfrei belassen. Im Rahmen der BP wurde

der gesamte Umsatz der Bw als einheitliche Leistung der 20%igen Umsatzsteuer unterworfen. Dagegen richtet sich die Berufung.

In Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.7.2010, [2008/15/0272](#)) begründete das Finanzamt die Abweisung der Berufung als unbegründet wie folgt:

Rechtliche Würdigung

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/Caganek, 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/Caganek, 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 Glückverträgen die relevante Leistungen 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 mittels eines Tipps auf einem Lottoschein 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 (abhängig von der Größe der gebildeten Tippgemeinschaft, z.B. ein Hundertstel) 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 Bruchteilsge Gewinn, 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 Lottogesellschaft 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" (vgl. VwGH [2008/15/0272](#) vom 29.7.2010).

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, Ausfüllen der Tippscheine, Einreichung der Tippscheine bei der Lottogesellschaft, Kontrolle der Lottoergebnisse, Berechnung und Verteilung der Spielgemeinschaftsgewinne. Erst dieses Gesamtpaket stellt sich als die für die Kunden wirtschaftlich sinnvolle einheitliche Leistung dar (vgl. VwGH [2008/15/0272](#) vom 29.7.2010).

Für jeden Kunden der Bw besteht die Leistung der Bw prägend darin, dass sie - durch ihre Mitarbeiter (insbesondere Telefonisten in einem Callcenter) - 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. (vgl. VwGH [2008/15/0272](#) vom 29.07.2010).

Der jeweilige Kunde der Bw ist bereit, diese Leistungen eigener Art besonders zu honorieren, bezahlt er doch - gerechnet auf die Kosten pro Tipp - in etwa dreimal so viel, wie er bei Einreichung eines Lottoscheines bei einer der Lotto-Annahmestellen (etwa einer Trafik) zu bezahlen hätte. Wie oben dargestellt setzte die Bw bloß in etwa ein Drittel des laufend vom einzelnen Kunden an die Bw überwiesenen Betrages für den Erwerb von Lottoscheinen der Lottogesellschaft ein.

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 im Prospekt der Bw, nämlich aus der Höhe der monatlichen Zahlung pro Teilnehmer, der Anzahl der Teilnehmer pro Tippgemeinschaft und der Anzahl der pro Tippgemeinschaft jeweils gekauften Tipps. 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 (vgl. VwGH [2008/15/0272](#) vom 29.7.2010).

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.

Da die von der GmbH ihren Kunden erbrachte Leistung - wie oben ausgeführt - von anderer Art ist als die Leistung der Lottogesellschaft als Konzessionär an Lottospieler, ergibt sich eine Steuerbefreiung für die Umsätze der GmbH auch nicht aus Art. 13 Teil B lit. f der Sechsten MwSt-Richtlinie oder dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer (vgl. auch das Urteil des EuGH vom 10. Juni 2010, [C-58/09](#), Leo-Libera GmbH).

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.

Im gegenständlichen Fall ist dem Kunden der Bw die exakte Höhe jenes Betrages aus seinen laufenden Zahlungen, der an die Lottogesellschaft als Entgelt für Lotto-Tipps gezahlt wird, nicht bekannt. Bereits dieser Umstand steht der Annahme durchlaufender Posten iSd [§ 4 Abs. 3 UStG 1994](#) entgegen. Zudem ist kein einzelner Tipp oder Lottoschein (und damit Wettvertrag mit der Lottogesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar (vgl. auch Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 6 Abs. 1 Z 9 lit d, Tz 27f sowie VwGH [2008/15/0272](#) vom 29.7.2010). Die Beträge, die von der Bw für die Teilnahme der Spielgemeinschaften an den Lottoziehungen verausgabt wurden (sog. Spieleinsatz) stellen daher keine durchlaufenden Posten dar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

1.6 Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2011 beantragte die nun durch die Rechtsanwälte Dr. Josef Dengg, Dr. Milan Vavrousek und Mag. Thomas Hölber vertretene Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (*Bl. 105/2008 ff*), bezog sich im Deckblatt auf die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2005 und brachte im Kern vor, mit dem angefochtenen Bescheiden verstoße die Behörde massiv gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Grundsatz von Treu und Glauben bedeute, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund im Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.3.2001, [2001/16/0063](#)). Nach der Rechtsprechung des VwGH sei der Grundsatz von Treu und Glauben auch im Abgabenrecht zu beachten (VwGH [91/17/0170](#); VwGH [95/15/0208](#)).

Im Zusammenhang mit Rechtsauskünften setze die Anwendung von Treu und Glauben insbesondere voraus:

- Die Auskunft wird von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt (VwGH [99/14/0228](#); VwGH [2000/15/0196](#)).
- Die Auskunft ist nicht offensichtlich unrichtig (VwGH 94/1510104; VwGH [99/14/0228](#)).
- Die Unrichtigkeit der Auskunft war für die Partei nicht leicht erkennbar.
- Der Abgabepflichtige hat auf dieses Vertrauen aufbauend seine wirtschaftlichen Belange geordnet, insbesondere seine Vermögensdispositionen getroffen, seine Rechtsposition danach eingerichtet und bezogen, hätte hingegen bei Kenntnis der Unrichtigkeit der

Auskunft diese Dispositionen nicht oder anders getroffen (VwGH [99/14/0228](#); VwGH [2000/14/0090](#)).

- Der Abgabepflichtige würde einen Schaden erleiden, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen werden würde.

Vor Aufnahme der Geschäftstätigkeit durch die Berufungswerberin habe am 10. August 2005 eine Besprechung stattgefunden, an der Bearbeiter_Steuerberater, beschäftigt bei der steuerlichen Vertreterin WT Veronika Picher, und Dr. Hubertus Zobler, damaliger Vorstand des zuständigen Finanzamtes, teilnahmen. Es sei das Geschäftsmodell genauestens erörtert und - zur Absicherung der Berufungswerberin - um eine schriftliche Stellungnahme zur durchgeführten mündlichen Besprechung ersucht worden. Auf diese Anfrage sei der Berufungswerberin mit Schreiben vom 1. September 2005 von der zuständigen Abgabenbehörde eine Auskunft erteilt worden, wobei die Berufungswerberin davon ausgehen habe müssen, dass diese Auskunft nicht offensichtlich unrichtig war. Es sei der Berufungswerberin auch nicht möglich gewesen, eine allfällige Unrichtigkeit der Auskunft zu erkennen. Im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft habe die Berufungswerberin ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen.

Wäre der Berufungswerberin bekannt gewesen, dass die ihr erteilte Auskunft unrichtig war, hätte sie ihre Geschäftstätigkeit anders ausgerichtet. Dies ergäbe sich insbesondere schon daraus, dass die Berufungswerberin aufgrund der Ergebnisse der diesem Sachverhalt zugrunde liegenden Betriebsprüfung sofort ihr Geschäftsmodell geändert habe und nunmehr nicht nur für die Verwaltungstätigkeit, sondern auch für den Spieleinsatz Umsatzsteuer verrechne und diese ordnungsgemäß abführe.

Die Berufungswerberin brachte vor, es wäre ihr vor Aufnahme der Geschäftstätigkeit problemlos möglich gewesen, die Umsatzsteuer bei der Berechnung und Kalkulation mit zu berücksichtigen. Da sie jedoch auf die erteilte Rechtsauskunft entsprechend dem Schreiben vom 1. September 2005 vertraut habe, sei die Umsatzsteuer aus dem weitergeleiteten Spielgeld nicht verrechnet worden. Der Berufungswerberin sei dadurch ein unwiederbringlicher Schaden entstanden, da es ihr nicht mehr möglich sei, die von ihr auf das Spielgeld nicht eingehobene Umsatzsteuer bei den damaligen Kunden nachzuverrechnen.

Insbesondere sei der Berufungswerberin die Unrichtigkeit der ihr mit diesem Schreiben erteilten Auskunft nicht erkennbar gewesen, da soweit für die Berufungswerberin ersichtlich, hinsichtlich des gegenständlichen Sachverhaltes nur eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sohin nur eine höchstgerichtliche Entscheidung vorliegt. Diese Entscheidung sei per 29. Juli 2010 getroffen worden. Es sei sohin der Berufungswerberin vor

dem 29. Juli 2010 nicht möglich gewesen, die Unrichtigkeit der ihr erteilten Auskunft zu erkennen.

Die Berufungswerberin formulierte zusammenfassend den Antrag, der Berufung stattzugeben, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen und die angefochtenen Bescheide aufzuheben und dahingehend abzuändern, dass die per 27. Juli 2009 ergangenen Bescheide für die Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007, 2008, sowie die Körperschaftsteuer 2005 ersatzlos behoben werden.

1.7 Mündliche Verhandlung vom 18. März 2013

In der am 18. März 2013 antragsgemäß abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Geschäftsführer der Berufungswerberin erklärte, sämtliche Schriftstücke seien - trotz aufrechter und parallel dazu bestehender Zustellvollmacht der Anwaltskanzlei - der steuerlichen Vertreterin Veronika Picher zuzustellen sind.

Die Verfahrensparteien wiederholten ihre bisherigen Vorbringen und stellten den in der Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2011 ausführlich dargestellten Sachverhalt außer Streit.

Nachdem der Amtsbeauftragte das Ergehen einer Einzelauskunft eingeräumt hatte, verwies er darauf, dass die Berufung auf Treu und Glauben nur dann zielführend sein kann, wenn eine Ermessensentscheidung zu treffen ist. Solche Ermessensentscheidungen kämen nur bei der Beurteilung der Wiederaufnahmebescheide zur Umsatzsteuer 2005 und 2006 in Frage, die aber nicht bekämpft worden und deshalb hier nicht streitgegenständlich seien.

Unbestritten blieb in der Folge die Darstellung des Referenten, dass sich weder die Fristverlängerungsansuchen vom 28. August 2009 und 3. September 2009 (FinanzOnline) noch die Berufung der steuerlich vertretenen Berufungswerberin auf die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2005 und 2006 bezogen. Erstmals der Berufungsergänzung vom 30. September 2009 ist auf Seite 2 das Vorbringen zu entnehmen, für 2005 und 2006 gäbe es keinen Wiederaufnahmegrund.

Der Referent stellte weiters dar, dass die Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2011 nur über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 und den Körperschaftssteuerbescheid 2005 absprach, das Finanzamt ausschließlich die Berufung gegen diese Sachbescheide an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorlegte und damit dessen Zuständigkeit abgrenzte. Für die Entscheidung über diese Bescheide sei dem

Unabhängigen Finanzsenat im Hinblick auf Treu und Glauben kein Ermessensspielraum eingeräumt.

Zusammenfassend stellten die Verfahrensparteien übereinstimmend fest, dass sich der Streitpunkt auf die Frage der Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben reduziere. Die Bemessungsgrundlagen in den letztgültigen Bescheiden des Finanzamtes (Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 vom 27. Juli 2009, Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 5. August 2009 und Umsatzsteuerbescheide 2008 vom 12. September 2011 sowie Körperschaftsteuer 2005) wurden außer Streit gestellt.

Der Amtsbeauftragte verwies auf die Berufungsvorentscheidung und beantragte die Bemessungsgrundlagen im Sinne dieser festzusetzen. Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin beantragte der Berufung im Sinne des Vorlageantrages vom 13. Oktober 2011 stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert auf dem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist und in der Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2010 ausführlich dargestellt wurde (vgl. oben Punkt 1.5).

Die Berufungsbehörde schließt sich der Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz vollinhaltlich an, die im Übrigen auch im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht angezweifelt wurde.

2 Umsatzsteuer

Auch die Rechtsgrundlagen wurden bereits in der Berufungsvorentscheidung ausführlich und auf Basis der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS 1.8.2008, RV/0134-I/07) und des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.7.2010, [2008/15/0272](#)) dargestellt. Sie wurden von der Berufungswerberin nicht in Zweifel gezogen.

2.1 Allgemein

Damit ist festzuhalten, dass die Leistungen einer "Lottovertriebsgesellschaft" (Aufgaben: Findung und Zusammenführung von Spielinteressierten zu einer Spielgemeinschaft einschließlich Verwaltung der Spielgemeinschaft, organisatorische Abwicklung und Kontrolle der Lotto-Tipps-Abgaben für die Spielgemeinschaft, Gewinnaufteilung und -auszahlungen an die Mitglieder der Spielgemeinschaft) keine umsatzsteuerfreien Besorgungsleistungen im Sinne des [§ 3a Abs. 4 UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. d UStG 1994](#) darstellen.

Wie schon in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, kommt auch die Anwendung des [§ 4 Abs. 3 UStG 1994](#) (durchlaufende Posten) nicht in Frage. Das Finanzamt hielt unwidersprochen fest, dass die Kunden der GmbH nicht exakt erkennen können, welcher Betrag aus ihren laufenden Zahlungen konkret an die Österreichische Lotterien GmbH als Entgelt für Lotto-Tipps gezahlt wird. Den Kunden gegenüber gab es darüber keine explizite Aufschlüsselung. Zudem war kein einzelner Lottoschein (und damit Wettvertrag mit der Lottogesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar (vgl. VwGH 29.7.2010, [2008/15/0272](#) mit weiteren Nachweisen).

2.2 Treu und Glauben

Die Rüge des Rechtsmittelverfahrens basiert somit ausschließlich auf der Tatsache, dass der nunmehrigen Würdigung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz die Einholung einer Auskunft ebendieser Behörde vorangegangen sei, die Berufungswerberin sich auf deren Einschätzung verlassen und ihre Kalkulation darauf aufgebaut habe.

Die Berufungswerberin wendete deshalb den Grundsatz „Treu und Glauben“ ein und beantragte die entsprechende Abänderung der Abgabenbescheide.

Dazu ist festzuhalten, dass es zwar richtig ist, dass dieser Grundsatz auch im Abgabenrecht zu beachten sein kann. Das ist aber nur dann der Fall, wenn das Gesetz der Behörde einen Ermessensspielraum einräumt und diese Billigkeitsaspekte zu prüfen hat. Das wäre etwa bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 BAO](#); vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 303 Tz 47) oder über einen Antrag auf Abgabennachsicht ([§ 236 BAO](#); vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 236 Tz 12 mwN) der Fall.

Keine Auswirkung kann dieser Grundsatz aber auf Sachentscheidungen haben, bei denen der Gesetzgeber dem Finanzamt keinen Ermessensspielraum einräumt, wie es hier – und im Übrigen auch im von der Berufungswerberin zitierten Erkenntnis VwGH [91/17/0170](#), 95/15/0208 - der Fall ist. Die Beurteilung der Frage, ob und in welcher Höhe Einnahmen der Umsatzsteuer unterliegen, ist unabhängig davon zu lösen, ob und unter welchen Umständen der Umsatz zustande kam. Damit konnte die Berufungswerberin aber mit diesem Einwand nicht durchdringen.

Weder ist den Akten eine Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2005 und 2006 zu entnehmen noch wurde eine solche an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Dieser verfügt deshalb in dieser Frage über keine Zuständigkeit und keinen Ermessensspielraum.

Gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. In den hier anhängigen Verfahren steht der Sachverhalt fest und es liegen keine Unsicherheiten vor.

2.3 Das bedeutet für die konkrete Berufung

Die **Umsatzsteuer 2005 und 2006** wurde schon mit den Bescheiden vom 27. Juli 2009 endgültig festgesetzt. Diese Bescheide waren deshalb vollinhaltlich zu bestätigen.

Für die **Umsatzsteuer 2007** erfolgte die endgültige Festsetzung mit dem auf [§ 200 Abs. 2 BAO](#) gestützten Bescheid vom **7. August 2009**. Dieser Bescheid ersetzte den hier bekämpften Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 27. Juli 2009, weshalb sich das Rechtsmittel gem. [§ 274 BAO](#) gegen den späteren Bescheid richtet. Dessen Inhalt war vollinhaltlich zu bestätigen.

Die **Umsatzsteuer 2008** wurde erst im Zuge der Berufungsvorentscheidung endgültig erklärt. Der Erstbescheid vom 27. Juli 2009 war deshalb so abzuändern, dass er der Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2011 entspricht und die Veranlagung endgültig durchzuführen.

3 Körperschaftsteuer 2005

Bezüglich der Körperschaftsteuer enthält die Berufung keine über die Vorschreibung der Umsatzsteuer hinausgehende Rüge. Da die Umsatzsteuernachforderung 2005 zu Recht besteht, erfolgten auch die Passivierung dieser Abgabe sowie die Ermittlung des Einkommens konsequent und richtig. Die gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 2005** gerichtete Berufung war deshalb als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Umsatzsteuer 2008)

Salzburg, am 18. März 2013