



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberaterin A, vom 2. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 5. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war bis Mai 2008 eine Gesellschaft mit Sitz in Ort.. Die Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2004 wurde vom Finanzamt antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (vgl. Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2002 mit Ausfertigungsdatum 24. November 2003, für das Jahr 2003 mit 18. August 2004 sowie für das Jahr 2004 mit 20. März 2006).

Anlässlich einer zur ABp.Nr. durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2005 sowie für den Nachschauzeitraum Jänner bis Juni 2006 tätigte der Betriebsprüfer ua. nachfolgende Feststellung (vgl. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung vom 20. November 2006, beide zur ABp.Nr.):

„TZ. 1 Spielbeiträge“ A:

„Sachverhalt:

Das geprüfte Unternehmen (=Initiator) wirbt Personen über Telefon zur Teilnahme an den Spielen „Lotto 6 aus 45“, „Joker“ und „Euromillions“ in Form von so genannten Spielgemeinschaften (bestehend aus ca. 45 bis 55 Personen, beim Spiel „Euromillions“ bis 100 Personen). Die Spielgemeinschaft wird zwar in den Teilnahmebedingungen als Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen den einzelnen Spielteilnehmern umschrieben, tritt jedoch tatsächlich nach außen hin nicht in Erscheinung und hat die Zusammenfassung der Spielinteressenten in einer Gemeinschaft lediglich spielorganisatorische Gründe. Rechtsverbindliche vertragliche Beziehungen bestehen nur zwischen den einzelnen Kunden und dem Initiator, nicht zwischen den Kunden untereinander und auch nicht zwischen den Kunden und der Lottogesellschaft.

Die Kunden ermächtigen den Initiator, einen Spielbetrag in festgelegter Höhe von ihrem Bankkonto einzuziehen. In Abhängigkeit vom gewählten Spielsystem verwendet der Unternehmer jedoch nur einen bestimmten Teil der vereinnahmten Beträge tatsächlich als Spieleinsatz. Der Restbetrag (zwischen 30 und 55 % des Zahlungsbetrages) verbleibt der Gesellschaft als so genannte „Verwaltungsgebühr“. Die exakte Höhe dieses Verwaltungskostenbeitrages ist den Teilnehmern nicht bekannt.

Mit dem Zugang der Teilnehmerbestätigung erwirbt der Kunde für eine bestimmte Spieldauer (zB für acht Ziehungen) einen Gewinnanspruch auf den Teil des Gesamtgewinns einer Spielgemeinschaft, der seinem Anteil am Einsatz seiner Spielgemeinschaft entspricht. Der Initiator übernimmt die weitere organisatorische Abwicklung des Spiels (Aufstellung der Spielgemeinschaften, Erstellen der zu spielenden Zahlenkombinationen, Ausfüllen der Tippscheine, Übermittlung der Tipps und der darauf entfallenden Wetteinsätze an die Lottogesellschaft, Kontrolle der Gewinnscheine, Anforderung der Gewinne bei der Lottogesellschaft, Berechnung und Verteilung der Gewinnanteile an jedes Mitglied der Spielgemeinschaft, Veranlassung der Auszahlung etc.)

Der Initiator schließt in eigenem Namen entsprechend den geltenden Lotto-Spielbedingungen mit der jeweiligen Lottogesellschaft einen Spielvertrag ab. Bei ihm verbleiben auch die jeweiligen Spielquittungen. Dem einzelnen Kunden werden die von der Initiatorgesellschaft für „seine“ Spielgemeinschaft gespielten Tippreihen und Jokerzahlen mitgeteilt. Aufgrund der vorgelegten Quittungen zahlt die Lottogesellschaft die erspielten Gewinne an die Initiatorgesellschaft aus, diese verteilt die Gewinne zur Gänze entsprechend dem Verhältnis der Spieleinsätze auf die einzelnen Mitglieder der jeweiligen Spielgemeinschaft. Über die Gewinnaufteilung und die Spielkontoführung erhält jeder Spielteilnehmer einen monatlichen Bericht (Gewinnmitteilung und Kontoauszug).

Gegenüber der Lottogesellschaft erbringt der Initiator keine entgeltlichen Leistungen. Seine Rechtsbeziehungen mit der Lottogesellschaft beschränken sich auf den jeweiligen

Spielvertrag entsprechend den geltenden allgemeinen Spielbedingungen.

In den Jahren bis 2003 wurde die o.a. „Verwaltungsgebühr“ der 20 %igen Umsatzsteuer unterworfen und der gesamte Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Ab 2004 wird der gesamte Spielbeitrag aller Spieler als „Besorgungsleistung 0 %“ unecht steuerfrei belassen.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht stellt sich nun die Frage, ob die Leistung der Initiatorgesellschaft als Besorgungsleistung iSd § 3a Abs. 4 UStG anzusehen ist und ob diesfalls die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 anzuwenden wäre.

Rechtliche Würdigung:

Im vorliegenden Fall erbringt die Lottogesellschaft ausschließlich an die Initiatorgesellschaft als unmittelbarem Spielteilnehmer Wettumsätze, die unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 (=Subsumierbarkeit unter § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 oder 8 GebG 1957) steuerfrei sind.

Die Leistung des Initiators gegenüber den einzelnen Kunden besteht nach Ansicht des FB-UST nicht in der Besorgung der Einräumung einer Gewinnchance durch die Lottogesellschaft, sondern in der entgeltlichen Zusage einer Beteiligung am – im eigenen Namen und unter Anwendung eigens entwickelter Tipp-Methoden – erspielten Spielgewinn des Initiators. Hinzu kommen weitere unselbstständige Nebenleistungen wie bspw. die organisatorische Abwicklung und Kontrolle der Gewinnaufteilung und –auszahlung. Zwischen der Leistung der Lottogesellschaft (Einräumung einer Gewinnchance an den Spielteilnehmer – d.i. entsprechend den Lottospielbedingungen der Initiator) 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. Die Leistung der Lottogesellschaft kommt daher nicht inhaltsgleich dem Auftraggeber des Initiators zugute. Der Lottogesellschaft ist auch nicht erkennbar, dass sie ihre Leistung nicht für Rechnung des ihr gegenüber auftretenden Spielteilnehmers (=Initiator) erbringt. Die Leistung des Initiators ist vielmehr eine eigenständige Leistung von erheblichem wirtschaftlichem Gewicht. Indiz dafür ist nicht zuletzt auch der hohe, dem Kunden nicht exakt bekannte Anteil der Verwaltungsgebühr am Spielbeitrag.

Schlussfolgerung:

Da eine Besorgungsleistung iSd § 3a Abs. 4 UStG 1994 somit nicht vorliegt, kommt auch ein „Durchschlagen“ der Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 nicht in Betracht. Der gesamte Spielbeitrag des Kunden (Verwaltungsgebühr und Spiel-

gebühr) unterliegt somit nach Ansicht der Bp der 20 %igen Umsatzsteuer.

Abschließend sei der Vollständigkeit halber noch darauf hingewiesen, dass der als Spieleinsatz verwendete Teil der vom Kunden entrichteten Spielgebühr beim Initiator keinen durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG 1994 darstellt, da hierfür eine Vereinbarung bzw. Verausgabung in fremdem Namen und für fremde Rechnung erforderlich wäre und die unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlenden (hier: Kunde des Initiators) und dem Dritten (hier: Lottogesellschaft) gegeben sein müssten (vgl. UStR 2000 Rz 656).“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 – (neue) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2005 sowie einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2006, sämtliche mit Ausfertigungsdatum 5. Dezember 2006, in welchen zum einen die an die Berufungswerberin erbrachten Spielbeiträge Lotto „6 aus 45“, „Joker“ und „Euromillionen“ der Umsatzsteuer (20 %) unterzogen wurden und zum anderen der Berufungswerberin der mit obigen Spielumsätzen in Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug zuerkannt wurde. In der hiergegen – nach Fristverlängerung - fristgerecht erhobenen Berufung vom 2. Februar 2007 führte die Berufungswerberin ua. aus, sie organisiere für ihre Auftraggeber ("die Mitspieler") gegen Leistung eines so genannten Spielbeitrages die Teilnahme am von der Österreichischen Lotterien GmbH veranstalteten Lotto "6 aus 45". Da sie gegenüber der Österreichischen Lotterien GmbH im eigenen Namen, allerdings auf Rechnung der Mitspieler auftrete, liege in umsatzsteuerlicher Hinsicht eine Besorgungsleistung vor. Die Berufungswerberin trage im Zusammenhang mit der Lotterieveranstaltung keinerlei wirtschaftliches Risiko, zumal sämtliche Wetteinsätze für die Teilnahme am Lotto "6 aus 45" ausschließlich aus den Spieleinsätzen der Spieler finanziert werden würden. Spielgewinne würden zur Gänze, also ohne prozentuelle Gewinnbeteiligung, an die einzelnen Mitspieler weitergeleitet werden. Abgesehen von der Besorgung der Teilnahme am Lotto "6 aus 45" würde die Berufungswerberin für die Spieler nur administrative Nebenleistungen zur Besorgungsleistung, wie insbesondere das Einsammeln der Wetteinsätze, die Auswahl der Zahlenreihen ("Lotto-Tipps"), die Mitteilung der Zahlenreihen an die Mitspieler, die Eintragung der Zahlenkombinationen auf den Wettscheinen, die Übermittlung der Tipps an die Österreichische Lotterien GmbH, die Kontrolle der Lottoscheine auf allfällige Gewinne, die Geltendmachung allfälliger Gewinne, die Weiterleitung der Gewinne an die einzelnen Spieler sowie die Übermittlung von Informationen über Gewinnaufteilung und Kontoführung, die eine möglichst bequeme Teilnahme der Spieler am Lotto "6 aus 45" ermöglichen sollen, erbringen. Keine dieser Leistung sei jedoch von einem solchen wirtschaftlichen Gewicht, als dass diese die Hauptleistung, die Besorgung der Teilnahme am

Lotto "6 aus 45" überlagern und den Besorgungscharakter nehmen könnten (in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Dezember 2006 seien die genannten Leistungen als "unselbständige Nebenleistungen" klassifiziert worden). Der Umstand, dass für die administrative Nebenleistung ein Entgelt verrechnet werde, spreche nicht gegen den Besorgungscharakter der Leistung, sondern sei geradezu typischerweise ein Merkmal von Besorgungsleistungen. Die Höhe der hierfür verrechneten Verwaltungsgebühr sei für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung irrelevant. Die Spielgemeinschaften hätten keine Rechtspersönlichkeit und seien – da sie im Außenverhältnis nicht in Erscheinung treten würden – in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht Zurechnungssubjekt und daher auch nicht Empfänger der erbrachten Leistung. Die Leistung werde allein an die einzelnen Spieler erbracht. Die Zuteilung der einzelnen Spieler zu den Spielgemeinschaften habe allein den Zweck, die Spieleinsätze der einer Spielgemeinschaft zugeordneten Spieler zu "poolen". Die Poolung der Spieleinsätze ändere jedoch nichts daran, dass die Berufungswerberin für die Spieler die Leistungen der Österreichischen Lotterien GmbH "einkaufen" und diese an die Spieler durchreichen würde. Dies zeige sich daran, dass die abgegebenen Lotto-Tipps zur Gänze aus den eingegangenen Spielbeiträgen der einzelnen Mitglieder finanziert und allfällige Gewinne aus den abgegebenen Tipps zur Gänze an die einzelnen Mitspieler weitergeleitet werden würden. Da die von der österreichischen Lotterien GmbH erbrachte Leistung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit aa UStG umsatzsteuerbefreit sei, seien auch die von der Berufungswerberin erbrachte Besorgungsleistung (Spieleinsätze und die verrechneten Besorgungsentgelte, also die Verwaltungsgebühren) von der Umsatzsteuer befreit. Der Umstand, dass die Berufungswerberin gegenüber der österreichischen Lotterien GmbH im eigenen Namen auftrete, liege in der Natur der Besorgungsleistung. Auf Grund der internen Vereinbarung werde sämtlicher erzielter Spielgewinn an die Mitglieder weitergeleitet, sodass die Feststellung der Betriebsprüfung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Dezember 2006 unrichtig sei, die Berufungswerberin würde eine Beteiligung an dem von ihr erspielten Gewinn zusagen. Eine völlige Identität zwischen der "eingekauften Leistung" und der Besorgungsleistung sei auch keine Voraussetzung für das Vorliegen einer Besorgungsleistung, da diese geradezu typischerweise mit anderen, mangels eigenem wirtschaftlichem Gehalt in der Besorgungsleistung aufgehenden Nebenleistungen verbunden wäre (vgl. hierzu Zwischenlagerung oder Abholung durch einen Spediteur als Besorgungsunternehmer). Sämtliche abgegebenen Zahlenreihen, die einer Spielgemeinschaft zuordenbar seien, seien gleichzeitig jedem einzelnen Spieler der Spielgemeinschaft zuordenbar. Des Weiteren könne aus der in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten BFH-Judikatur nichts gewonnen werden, erbringe die Berufungswerberin im vorliegenden Fall zum Unterschied zum Sachverhalt des Urteiles des BFH vom 18.5.1994 (XI R 62/93) keine Beratungsleistung gegenüber den Mitgliedern. Nach Art. 6

Abs. 4 der 6. MwSt-RL seien Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so zu behandeln, als ob sie diese Dienstleistung selbst erhalten und erbracht hätten. Im Sinne einer richtlinienkonformen Interpretation des § 3a Abs. 4 UStG sei sohin die Berufungswerberin aufgrund ihres Tätigwerdens auf Rechnung der Mitspieler so zu behandeln, als hätte sie nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit d sublit aa UStG steuerbefreite Glückspielumsätze von der Österreichischen Lotterien GmbH erhalten und hätte sie diese Umsätze in weiterer Folge an die Mitspieler erbracht ("fiktive Leistungskette"). Entscheidend sei, dass die Berufungswerberin gegenüber der Österreichischen Lotterien GmbH "im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter" (der Mitspieler) tätig geworden wäre. Der Weiterverkauf der für die Mitspieler "eingekauften" (nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit aa UStG umsatzsteuerbefreiten) Leistungen der Österreichischen Lotterien GmbH sei denselben umsatzsteuerlichen Regelungen wie der Leistungseinkauf zu unterwerfen. Weiters zu beachten sei, dass der EuGH (vgl. EuGH 17.2.2005 RS C-453/02 und C-462/02 Linneweber; EuGH 11.6.1998 Rs C-283/95 Fischer) zur Umsatzsteuerbefreiung für Glückspielumsätze nach Art 13 Teil B lit f der 6. MwSt-RL bereits mehrfach festgehalten habe, dass die Festlegung der Bedingungen und Grenzen für diese Umsatzsteuerbefreiung in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedsstaaten falle, diese jedoch bei der Ausübung dieser Zuständigkeit den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden haben. Es würde nicht dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität entsprechen, wenn denjenigen Spielern, die sich für die Teilnahme am von der Österreichischen Lotterien GmbH veranstalteten Lotto "6 aus 45" der Dienstleistungen der Berufungswerberin bedienen würden, für die Einräumung einer Gewinnchance zusätzlich Umsatzsteuer zu verrechnen wäre, während denjenigen Spielern, die ihre Tipps im eigenen Namen und auf eigene Rechnung in einer Trafik abgeben würden, für die Einräumung einer Gewinnchance keine Umsatzsteuer zu verrechnen sei. In eventu werde beantragt, die Spieleinsätze als durchlaufender Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG und somit umsatzsteuerbefreit zu behandeln, da die Vereinnahmung und Verausgabung im fremden Namen nicht stets notwendige Grundvoraussetzung für das Vorliegen von durchlaufenden Posten sei (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0034). Durchlaufende Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG würden nach der Rechtsprechung des VwGH auch bei Geschäften des täglichen Lebens und insbesondere bei Bargeschäften vorliegen, wenn die Mittelsperson im eigenen Namen auftrete, da bei sofort erfüllten Barkäufen die vertragsschließenden Teile an der Identität des Partners regelmäßig nicht interessiert seien (vgl. österreichische Finanzverwaltung bei Fahrscheinverkauf, Parkscheinverkauf, Verkauf von Telefonwertkarten, Klassenlosverkauf durch Trafikanten; Bundesstempel- und Gerichtskostenmarken bei Notaren und Rechtsanwälten in Verbindung mit Führung von Hilfsaufzeichnungen). Aus den Aufzeichnungen über Spieleinsätze und –gewinne der einzelnen Mitspieler lasse sich jederzeit

nachweisen, dass die Beträge für fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt worden wären (eigenes Bankkonto) und insoweit die erweiterten Aufzeichnungspflichten erfüllt werden würden. Ein Abgehen der Behörde von der bisherigen, im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung sei als ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben anzusehen, da von der Buch- und Betriebsprüfung über die Jahre 1999 bis 2001 die Behandlung der in den Jahren vor 2002 an die Österreichischen Lotterien GmbH weitergeleiteten Beträge als durchlaufender Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG nicht beanstandet worden sei. Weiters sei im Bericht über das Ergebnis dieser Buch- und Betriebsprüfung in Tz 14 betreffend die Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 1.1.2002 bis 31.10.2002 ausdrücklich festgehalten worden, dass sich keine Feststellungen ergeben hätten, die zu einer Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlagen führen hätten müssen. Derjenige Teil der von der Berufungswerberin vereinnahmten Spielbeiträge, der als Verwaltungsgebühr verrechnet werde, sei unter analoger Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit d sublit bb UStG ebenfalls umsatzsteuerbefreit, da ua. die Provisionseinnahmen der Annahmestelle für Lotto und Toto steuerfrei seien. Nachdem die Leistung gegenüber den Mitspielern darin bestehe, diesen die Teilnahme am Lotto „6 aus 45“ zu organisieren und damit in wirtschaftlicher Hinsicht gleichwertig mit den Leistungen der Lotto-Annahmestelle sei, seien die Verwaltungsgebühren ebenfalls eine Vergütung für die Mitwirkung an einer Lotto-Ausspielung. Würde nun die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit d sublit bb UStG auf diese Umsätze keine Anwendung finden, so wären wirtschaftlich vergleichbare Umsätze mit unterschiedlichen Belastungsfolgen verbunden. Im Sinne einer verfassungskonformen Auslegung sei obige Umsatzsteuerbefreiung analog auf die Verwaltungsgebühren anzuwenden.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor. Der Referent übermittelte mit Schreiben vom 20. April 2007 der Berufungswerberin die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 9. März 2007, in welcher diese ua. unter Verweis auf die Teilnahmebedingungen der Berufungswerberin laut deren Homepage ausführte, dass diese namens und für Rechnung der Spielgemeinschaft tätig werde und sohin nicht im eigenen Namen auftrete. Es bestehe für die Berufungswerberin im Falle des Verlustes eines gewinnbringenden Wertscheines ein wirtschaftliches Risiko. Die Unterscheidung in selbständige und unselbständige Nebenleistungen sei nur bei Vorliegen von Besorgungsleistungen von Relevanz, welche jedoch nicht gegeben seien. Die letzte Spielgemeinschaft werde immer von der Berufungswerberin aufgefüllt, sodass das Vorbringen unrichtig sei, die abgegebenen Tipps würden zur Gänze aus den Spielbeiträgen der einzelnen Mitspieler finanziert werden. Da es reiner Zufall wäre, wenn eine Spielgemeinschaft (bestehe beim Spiel „6 aus 45“ aus 45 bis 55 Personen und beim Spiel „Euromillionen“ aus bis 100

Personen) durch alle einzahlenden Spieler voll zustande käme, trage die Berufungswerberin somit auch ein Risiko, habe aber auch eine Gewinnchance. Die Glückspielumsätze würden von der Österreichischen Lotterien GmbH und nicht von der Berufungswerberin getätigt werden. Anlässlich der Vorbetriebsprüfung sei die umsatzsteuerliche Behandlung der "Lotto-Geschäfte" nicht Prüfungsschwerpunkt gewesen, sodass diesbezüglich keine Feststellung getroffen worden wäre. Der Umstand, dass eine Betriebsprüfung eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Ausdrücklich werde noch darauf hingewiesen, dass unter Punkt 3 der Teilnahmebedingungen ausdrücklich angeführt werde, dass in den Verwaltungsgebühren Mehrwertsteuer enthalten sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Mai 2007 erwiderte die Berufungswerberin obigen Ausführungen der Betriebsprüfung, die Bezeichnung der Leistungen im Rahmen der Teilnahmebedingungen als „Vermittlung“ und der Einsatz der Systemreihen „namens und für Rechnung der Spielgemeinschaften“ vermögen an dem Besorgungscharakter der Leistungen nichts zu ändern, müsste hierzu im Außenverhältnis gegenüber der Österreichischen Lotterien GmbH doch zum Ausdruck gebracht werden, dass die Berufungswerberin für Rechnung der einzelnen Mitglieder und nicht auf eigene Rechnung tätig werde. Die Berufungswerberin trete aber gegenüber der Österreichischen Lotterien GmbH im eigenen Namen auf und schließe die Spielverträge im eigenen Namen ab. Die Lottospielbedingungen der Österreichischen Lotterien GmbH (laut Punkt 5 der Teilnahmeberechtigung und Spielvertrag) würden von der Berufungswerberin und nicht von den einzelnen Mitspielern erfüllt werden. Der Umstand, dass die Berufungswerberin im Falle von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit von Mitspielern zur Haftung herangezogen werden könnte (und die Haftung bei nicht vorsätzlichem und nicht grob fahrlässigem Verhalten auf das Zehnfache des Mitspieleinsatzes beschränkt sei), vermöge nichts daran zu ändern, dass die Wetteinsätze aus den Spieleinsätzen der Spieler finanziert werden würden und die Berufungswerberin insofern kein wirtschaftliches Risiko trage. Für die Frage, ob das mit der besorgten Leistung verbundene wirtschaftliche Risiko vom Besorgenden getragen werde oder nicht, sei nun aber nur der normale, ordnungsgemäße Geschäftsbetrieb zu beurteilen. Mit Haftungsfolgen bei vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Fehlverhalten seien bereits Ausnahmefälle angesprochen, die nicht an der Natur des Leistungsverhältnisses zwischen den Mitspielern und der Berufungswerberin zu ändern vermögen. Die Haftung bei Verlust eines Wettscheins begründe daher kein wirtschaftliches Risiko, das dem Besorgungscharakter der Leistung abträglich sei. Zutreffend sei, dass von der Berufungswerberin wenige Tipps zu „Auffüllzwecken“ der Spielgemeinschaft abgegeben werden würden, was jedoch im Verhältnis zu den Tipps, für die von der Berufungswerberin Spieleinsätze der einzelnen Mitspieler weitergeleitet werden würden, betragsmäßig von absolut untergeordneter Bedeutung und damit für

die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung vernachlässigbar sei. Der Verweis der Großbetriebsprüfung auf die Teilnahmebedingungen, der zur Folge die Spielbeiträge zusätzlich zu den Einsätzen eine Verwaltungsgebühr (Porti, Mehrwertsteuer und Organisation) beinhalte, sei lediglich auszuführen, dass die in Klammer gesetzte Bezeichnung „Mehrwertsteuer“ sich nicht auf die Verwaltungsgebühr selbst, sondern auf die in sämtlichen Ausgabenpositionen enthaltene Mehrwertsteuer beziehe.

Zu dem im Vorhalt vom 6. Juli 2007 wiedergegebenen Rechtsansicht des Referenten, der Berufungswerberin sei keine Konzession nach § 14 GSpG zur Durchführung des Lotto „6 aus 45“ sowie „Euromillions“ erteilt worden, sodass ihr auch keine Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG eingeräumt werden könne, führte die Abgabepflichtige im Schreiben vom 30. Juni 2008 unter Verweis auf die Judikatur des Europäischen Gerichtshofes (Rechtsachen C-453/02 und C-462/02 Edith Linneweber vom 17.2.2005, 8/81 und Becker Slg. 1982,53 vom 19.1.1982) ua. aus, die Veranstaltung von Glücksspielen sei unabhängig von der Identität des Betreibers nach Artikel 13 B f der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/288/EWG steuerfrei zu stellen. Ergänzend reichte die Berufungswerberin eine Aufstellung der im strittigen Zeitraum getätigten Lotto-Einsätze und Verwaltungsgebühren nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der von der Berufungswerberin ihren Kunden gegenüber erbrachten Dienstleistungen strittig. Die Berufungswerberin erachtet diese als Besorgungsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG 1994 und somit unter Bezug auf die (gemäß § 6 Abs.1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994 umsatzsteuerbefreite) besorgte Leistung der "Österreichischen Lotterien Gesellschaft mbH" (im folgenden kurz Lotteriegesellschaft genannt) als umsatzsteuerbefreit; die Abgabenbehörde hingegen verneint das Vorliegen einer Besorgungsleistung und unterwirft in den bekämpften Bescheiden das gesamte Entgelt der Kunden (Spiel- und Verwaltungsgebühren) der Umsatzsteuer (20 % USt).

a) Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Ein Besorgen liegt ua. dann vor, wenn ein Unternehmer es unternimmt, im eigenen Namen – aber für Rechnung eines anderen – einen Dritten zur Erbringung einer Leistung an den Auftraggeber zu veranlassen (sog. Leistungseinkauf; VwGH 27.8.1990, 89/15/0079), dh. wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen Leistungen, die er selbst nicht schuldet, durch einen Dritten erbringen lässt. Der Besorger erhält beim Leistungseinkauf vom Auftraggeber die Anweisung, von einem Dritten eine bestimmte sonstige Leistung zu erwerben und diese auf den Auftraggeber zu übergeben, wobei das wirtschaftliche Risiko beim Auftraggeber liegt. Für den leistenden Dritten tritt der Auftraggeber

nicht in Erscheinung: Sein Leistungspartner ist der Besorger. Der Besorgende schuldet nicht die besorgte Leistung, sondern die Besorgung dieser Leistung. Da der Besorgende im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung auftritt, ist er mittelbarer Stellvertreter (verdeckte Vermittlung). Der besorgende Unternehmer ist so zu behandeln, als hätte er die Dienstleistung selbst erbracht oder erhalten. Das Tätigwerden auf fremde Rechnung wird damit ignoriert, der Besorgende ist an dem Leistungsaustausch ebenso eingeschaltet wie der Kommissionär. Beim Leistungseinkauf ist Empfänger der besorgten Leistung somit der Besorgende. Dieser erbringt seinerseits eine sonstige Leistung, die auch die besorgte Leistung mit umfasst, an den Auftraggeber. Das Handeln muss für fremde Rechnung erfolgen, dh. dass das wirtschaftliche Risiko, das mit der besorgten Leistung verbunden ist, nicht vom Besorgenden getragen wird. Bemessungsgrundlage für die Leistung des Besorgenden ist der Kostenersatz für die besorgte Leistung zuzüglich der Provision (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz. 10, 14 zu § 3a, 465ff; Kolacny-Caganek, UStG³, Anm. 7 zu § 3a, 147; Burger, Der Leistungsbegriff im UStG, 154; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 56, 59 zu § 3a Abs. 4 und 5, 19f).

§ 3a Abs. 4 UStG ordnet an, dass die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden sind. Danach sind die sachbezogenen umsatzsteuerlichen Merkmale der besorgten Leistung auch für die Leistungsbesorgung maßgebend. Die Gleichstellung bezieht sich ua. auch auf die Steuerbefreiungen, soweit sie nicht auf personenbezogene Merkmale abstellen (wie zB. die Kleinunternehmerregelung). Somit gilt: Ist für die besorgte Leistung eine (nicht auf die Person des Unternehmers bezogene) Steuerbefreiung vorgesehen, erstreckt sich diese auch auf die Besorgungsleistung (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz. 10, 14 zu § 3a, 465ff; Kolacny-Caganek, UStG³, Anm. 7 zu § 3a, 147f; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 61ff zu § 3a Abs. 4 und 5, 20f).

Von entscheidender Bedeutung für die Abgrenzung des Besorgens von einem Handeln für eigene Rechnung ist die Frage, ob hinsichtlich der Besorgungsleistung und der besorgten Leistung derselbe Leistungsinhalt vorliegt. Ist die (einheitlich zu beurteilende) Leistung nicht auf die Besorgung beschränkt, sondern umfasst sie auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichem Gehalt (zB Beratung und Betreuung), dann kann insgesamt nicht mehr von einer Besorgungsleistung gesprochen werden. Werden neben der eigentlichen Besorgungsleistung weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichem Gehalt erbracht, kann dies dazu führen, dass die Besorgungstätigkeit nur einen unselbständigen Teil einer einheitlichen sonstigen Leistung darstellt. Die Rechtsfolge des § 3a Abs. 4 UStG tritt nicht mehr ein (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz. 10 zu § 3a, 465f; Kolacny-Caganek, UStG³, Anm. 7 zu § 3a,

147; Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 60 zu § 3a Abs. 4 und 5, 20).

Im vorliegenden Fall ist auf Grund obiger Ausführungen entscheidungswesentlich, ob die von der Berufungswerberin ihren Kunden gegenüber zu erbringende Leistung auf den selben Leistungsinhalt ausgerichtet ist wie die Leistung der Lotteriegesellschaft an ihre Mitspieler bzw. die darüber hinaus von der Berufungswerberin an ihre Kunden erbrachten Leistungen lediglich unselbständige Nebenleistungen zu obiger (mit der Leistung der Lotteriegesellschaft identischen) Hauptleistung darstellen oder ob die von der Berufungswerberin gegenüber ihren Kunden ausgeführten Leistungen einen eigenen, über die Nebenleistung zur Hauptleistung (Bewerbstellung der Teilnahme am Lotteriegewinnspiel) hinausgehenden wirtschaftlichen Gehalt beinhalten.

Die von der Berufungswerberin ihren Kunden gegenüber erbrachten Leistungen stellen sich laut den "Allgemeinen Geschäftsbedingungen – Teilnahmebedingungen" wie folgt dar:

"Die Teilnahmebedingungen regeln

a) Das Verhältnis der Mitspieler zueinander

b) Das Verhältnis der einzelnen Spieler sowie der Spielgemeinschaften zur" Berufungswerberin

Die Berufungswerberin *"vermittelt zu den nachstehenden Bedingungen den Abschluss von Verträgen zwischen den einzelnen Mitspielern einer Spielgemeinschaft, die untereinander eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bilden (nachfolgend Spielgemeinschaft genannt).*

Die" Berufungswerberin "erbringt darüber hinaus die folgenden näher beschriebenen Serviceleistungen gegenüber den einzelnen Mitspielern der Spielgemeinschaft sowie der Spielgemeinschaft insgesamt im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages. Für das Mitspiel und die Leistungen der" Berufungswerberin "sind allein die nachfolgenden Teilnahmebedingungen maßgebend.

1. Mitspiel

Mit dem Antragsformular beantragt der Mitspieler die Aufnahme in eine/mehrere Spielgemeinschaft(en) und die Entstehung vertraglicher Beziehungen zwischen ihm und der" Berufungswerberin "entsprechend den Teilnahmebedingungen. Die Verträge zwischen den Mitspielern untereinander und den Mitspielern und der" Berufungswerberin "kommen dann zustande, wenn die" Berufungswerberin "dem Mitspieler eine schriftliche Annahme seines Gebotes zusendet (Teilnahmebestätigung). Mit dem Zugang der Teilnahmebestätigung erwirbt der Mitspieler einen Gewinnanspruch auf den Teil des Gesamtgewinns einer Spielgemeinschaft, der seinem Anteil am Einsatz seiner Spielgemeinschaft entspricht. Jeder Teilnehmer wird entsprechend dem/der von ihm bezahlten Anteil(e) Miteigentümer

der Spielscheine, welche von der" Berufungswerberin "und den von der" Berufungswerberin "eingesetzten Rechtsanwalt und Steuerberater für ihn erworben und verwahrt werden.

2. Kontrolle, Gewinnaufteilung

Jeder Teilnehmer erhält alle Tipps der Spielgemeinschaft(en) in welcher (welchen) er mitspielt, von der ersten Ziehung des Monats zur Kontrolle. Alle Gewinne werden unter den Teilnehmern der Spielgemeinschaft im Verhältnis der Anteile geteilt. ...

3. Spielbedingungen und Kündigung

Die Mindestteilnahmedauer ist eine Spielperiode also 8 Ziehungen im österreichischen Lotto 6 aus 45 und verlängert sich automatisch um je einen weiteren Monat, wenn nicht gekündigt wird. Die" Berufungswerberin "entwickelt die Systemreihen (Zahlenkombinationen), die namens und für Rechnung der Spielgemeinschaften einzusetzen sind. Ein Anspruch eines einzelnen Mitspielers oder einer Spielgemeinschaft, dass bestimmte Systeme oder Systemreihen eingesetzt werden, oder dass der Mitspieler einer bestimmten Spielgemeinschaft angehört, besteht nicht. Eine Kündigung der Spielteilnahme ist ohne Angabe von Gründen mit 14-tägiger Kündigungsfrist zum Ende jeder Spielperiode möglich. Der Spielbeitrag pro Anteil und Spielperiode ist den entsprechenden Beschreibungen der von" der Berufungswerberin " eingesetzten Systeme zu entnehmen und ist monatlich im Vorhinein zu bezahlen. Eine Nichtzahlung eines Spielbeitrages berechtigt" die Berufungswerberin, "die Teilnahme für die unbezahlte Spielperiode auszusetzen. Die Spielbeiträge beinhalten zusätzlich zu den Einsätzen, welche die Lotteriegesellschaft(en) für das Mitspiel erhalten, eine Verwaltungsgebühr (Porti, Mehrwertsteuer und Organisation), welche" der Berufungswerberin "zusteht. ...

4. Sicherung der Spielbeiträge und Gewinne"

Die Berufungswerberin "beauftragt einen Steuerberater und einen Rechtsanwalt mit der Überprüfung der ordnungsgemäßen Verwendung der Spielbeiträge und ordnungsgemäßen Auszahlung der Gewinne. Der Mitspieler beauftragt" die Berufungswerberin "für ihn bzw. die Spielgemeinschaft wie folgt tätig zu werden." Die Berufungswerberin "schließt im eigenen Namen aber für Rechnung der Spielgemeinschaft die Spielteilnahme mit der österreichischen Lotteriegesellschaft ab." Die Berufungswerberin "nimmt die Gewinne für die Spielgemeinschaft entgegen und führt sie einem Sonderkonto, das der Überprüfung durch einen Steuerberater und einem Rechtsanwalt unterliegt, zu. Die Auszahlung der Gewinne erfolgt durch" die Berufungswerberin "an die Mitspieler. Jeder Mitspieler einer Spielgemeinschaft ist berechtigt, Gewinne gegenüber" der Berufungswerberin "geltend zu machen und die Auszahlung der Gewinne an Ihn zu verlangen.

5. Haftung und Garantie"

Die Berufungswerberin *"steht gegenüber den Spielgemeinschaften und den Mitspielern für eine ordnungsgemäße Organisation des Geschäftsbetriebes ein. Die"* Berufungswerberin *"garantiert insbesondere, dass sämtliche Spieleinsätze und allfällige Gewinne von einem Rechtsanwalt und einem Steuerberater geprüft werden. Die"* Berufungswerberin *"haftet für alle Schäden, die sie im Rahmen Ihrer Service-Leistungen entsprechend diesen Teilnahmebedingungen schuldhaft verursacht hat. Im übrigen haftet die"* Berufungswerberin *"nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit. Dies gilt insbesondere insoweit, als die"* Berufungswerberin *"einen Computer einsetzt. Hier haftet Sie ebenfalls bei Bedienungsfehlern und/oder Ausfall nur für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit."*

6. Spielgeheimnis / Datenschutz ...

7. Schlussbestimmungen ..."

In dem von der Berufungswerberin verbreiteten Werbefolder "Produktbezeichnung – Mit System zum Gewinn" stellt diese ihre Arbeitsleistung in der Form dar, dass sie fast 55 (Produktbezeichnung.) kleine Spieleinsätze zu großen Spieleinsätzen zusammenfasse. *"So können wir für Sie mehr Lottoreihen setzen und Sie kommen so um ein vielfaches schneller zu Ihrem Gewinn!"* *"Sie spielen in einer Tippgemeinschaft mit 55 Spielern und das ab einem Einsatz von nur € 16,25 pro Woche inklusive Joker."* Das Produktbezeichnung, *"besteht aus zwanzig Scheinen à 10 Tipps. Das ergibt 200 Tipps und 20 Jokerzahlen! Pro Spielgemeinschaft wird mit 55 Anteilen gespielt. 200 Tipps und 20 Joker in jeder Ziehung. 8 Ziehungen für nur € 65,-- pro Anteil (das ergibt 1.600 Tipps und 160 mal die Chance auf den Joker)."*

Betreffend dem von ihr angebotenen Produkt "Produktbezeichnung2" führt die Berufungswerberin in einem weiteren Werbefolder ua. aus wie folgt:

"Mit System gewinnen. Tippgemeinschaften von 100 Personen

Tippgemeinschaften fassen eine kleine Gruppe von Spielern zusammen und ermöglichen es so, eine deutlich größere Menge an EuroMillionen Tipps abzugeben, als dies von einer Einzelperson möglich wäre. Sie profitieren somit von einer gesteigerten Gewinnchance, die sensationellen Gewinne der EuroMillionen Lotterie von 15, 20, 30 ... oder mehr Millionen Euro zu knacken.

Bei unserem System" Produktbezeichnung2 *"spielen Sie in einer Tippgemeinschaft von 100 Spielern und das ab einem Einsatz von € 11,50 pro Woche.*

210 Tipps pro Woche = 840 Tipps pro Monat

Das System" Produktbezeichnung2 *"besteht aus 30 Scheinen zu je 7 Tipps ohne Joker. Das ergibt 210 Tipps pro Ziehung. Monatlich (4x freitags) spielen Sie 840 Tipps in einer Tippgemeinschaft von 100 Personen mit einem Einsatz von nur € 46.*

€ 150.000,-- bei Volltreffer von € 15 Millionen

... Lotto spielen ist Glücksache, aber mit System und mehr Tippreihen verbessern Sie die Chance auf den großen Gewinn. Die Jagd auf die EuroMillionen kann beginnen – am besten mit“ Produktbezeichnung2 von Produktbezeichnung.

“Für nur € 46,-- Einsatz im Monat (€ 11,50 in der Woche) spielen Sie mit dem System“ Produktbezeichnung2 „um die Millionen der internationalen EuroMillionen Lotterie. Mit 840 Tipps pro Monat steigern Sie die Chancen auf EuroMillionen um ein Vielfaches. Die Tippgemeinschaft macht's möglich. ...“

Produktbezeichnung „fasst 100“ (Produktbezeichnung:) „kleine Spieleinsätze zu großen Spieleinsätzen zusammen. So können wir für Sie mehr Lottoreihen setzen und Ihre Gewinnchance um ein Vielfaches erhöhen.

EDV-Optimierte Zahlenermittlung ermöglicht eine höchstmögliche Gewinnchance. “

Auf Grund obigem, von der Berufungswerberin in ihren Teilnahmebedingungen und Werbeaussendungen umschriebenem Leistungsumfang steht für den Referenten außer Zweifel, dass die Berufungswerberin gegenüber ihren Kunden nicht lediglich eine Leistung ausführt bzw. besorgt, die den selben Leistungsinhalt wie jener der Lotteriegesellschaft ausweist, sondern darüber hinaus noch weitere, für die Kunden von erheblicher Relevanz bildende Leistungen erbringt. Entgegen dem Berufungsvorbringen nehmen nach Ansicht des Referenten die Kunden die Dienstleistungen der Berufungswerberin nicht nur deshalb in Anspruch, damit die Berufungswerberin die Lottoscheine an die Lotteriegesellschaft übermittelt und sohin eine Teilnahme der Kunden an den von der Lotteriegesellschaft veranstalteten Gewinnspielen ermöglicht, sondern grundsätzlich deswegen, da sich die Kunden auf Grund des von der Berufungswerberin angebotenen Spielsystems Produktbezeichnung und Produktbezeichnung2 bzw. der von der Berufungswerberin vorgenommenen Zusammenführung der Mitspieler zu einer Spielgemeinschaft eine höhere Gewinnchance und somit einen für ihren Einsatz höheren Gewinnertrag erhoffen. Wie von der Berufungswerberin in ihren Werbefoldern selbst angepriesen wird, beschränken sich ihre erbrachten Leistungen nicht lediglich auf die Zusicherung einer Spielteilnahme, sondern soll das von ihr angebotene Produktbezeichnung bzw.

Produktbezeichnung2 eine „höchstmögliche Gewinnchance ermöglichen“, „mit System die Chancen auf einen Hauptgewinn verbessern“ und „durch ein spezielles, ausgefeiltes EDV-Analyseprogramm bzw. EDV-optimierte Zahlenermittlung“ „die Gewinnchancen um ein Vielfaches erhöhen“. Die Berufungswerberin führt zu diesem Zweck ihre Kunden zu Spielgemeinschaften zusammen und ermöglicht sohin ihren Kunden, die Anzahl der gespielten Lottotipps bzw. –reihen und somit ihre Gewinnchance zu vermehren. Die von der Berufungswerberin ihren Kunden angebotenen Leistungen beinhalten somit neben der Abgabe von Lottotipps die Findung von Spielinteressierten und Zusammenführung dieser zu einer Spielgemeinschaft ein-

schließlich der Verwaltung der Spielgemeinschaft (in Form ua. der organisatorischen Abwicklung und Kontrolle der Tippabgaben und Zuführung dieser zu den einzelnen Spielgemeinschaften sowie der Gewinnaufteilung und –auszahlungen). Nachdem die Motivation eines Kunden für die Inanspruchnahme der Dienstleistungen der Berufungswerberin sich vor allem in der in Aussicht gestellten Chancen- und Gewinnmaximierung begründen (siehe hierzu obige Werbefolder der Berufungswerberin), ist den mit der Durchführung des Produktbezeichnung bzw. der Produktbezeichnung² verbundenen Leistungen, insbesondere der Bildung der Spielgemeinschaften, ein eigener wirtschaftlicher Gehalt beizumessen. Die gegenständlichen Leistungen können demzufolge - entgegen der Auffassung der Berufungswerberin - nicht auf eine Nebenleistung zur Ermöglichung einer „möglichst bequemen“ Spielteilnahme am Lotto „6 aus 45“ bzw. „EuroMillionen“ reduziert werden, machen diese doch für die Kunden eine Beauftragung der Berufungswerberin erst in wirtschaftlicher Hinsicht sinnvoll.

Die Lotteriegesellschaft erbringt auf der einen Seite ihre Wettumsätze ausschließlich an die Berufungswerberin als unmittelbare Spielteilnehmerin, da lediglich diese über den Wettschein bzw. die Spielteilnahmequittung verfügt. Die Berufungswerberin ist alleinige Inhaberin eines Nachweises der Spielteilnahme sowie eines allfälligen Gewinnanspruches, sodass nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Lotteriegesellschaft (siehe „Lotto Spielbedingungen“ bzw. „EuroMillionen Spielbedingungen“) die Gewinnchance lediglich ihr eingeräumt wird. Die von der Berufungswerberin abgegebenen Spieltipps können laut Geschäftsgebarung der Abgabepflichtigen somit – nach außen hin - den Spielgemeinschaften nicht zugeordnet werden. Die Berufungswerberin hingegen erteilt auf der anderen Seite ihren Kunden eine entgeltliche Zusage an einer Beteiligung (im Ausmaß des Anteiles des Kunden an der Spielgemeinschaft) an dem von ihr als unmittelbare Spielteilnehmerin unter Anwendung des von ihr entwickelten Produktbezeichnung bzw. Produktbezeichnung² erzielten Spielgewinnes. Die Leistung der Lotteriegesellschaft an die Berufungswerberin ist sohin mit den von der Berufungswerberin gegenüber ihren Kunden erbrachten Dienstleistungen nicht inhaltsgleich, sondern liegt vielmehr eine eigenständige Leistung der Berufungswerberin von erheblichem wirtschaftlichem Gewicht vor. Zwischen der Leistung der Lotteriegesellschaft und der von der Berufungswerberin gegenüber den einzelnen Kunden erbrachten Dienstleistungen besteht somit keine Identität des Leistungsinhaltes.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass die (einheitlich zu beurteilende) Leistung der Berufungswerberin sich nicht auf die Ermöglichung einer Spielteilnahme bzw. Besorgung einer Einräumung einer Gewinnchance am Lotto „6 aus 45“ bzw. „EuroMillionen“ beschränkt, sondern diese auch weitere Leistungen mit eigenem wirtschaftlichem Gehalt (Durchführung des Produktbezeichnung bzw. Produktbezeichnung² mit Bildung von Spielgemeinschaften), sohin eine entgeltliche Zusage einer Beteiligung an dem von der Berufungswerberin unter Anwen-

dung des von ihr entwickelten Lotto-Systems (im eigenen Namen) erspielten Spielgewinnes umfasst. Die von der Berufungswerberin erbrachten Leistungen stellen sohin keine Besorgungsleistungen iSd § 3a Abs. 4 UStG dar, sodass sich auf diese die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG nicht erstreckt. Mangels Leistungsidentität kann sohin in obiger rechtlicher Würdigung auch kein Widerspruch zu Art. 6 Abs. 4 der 6. MwSt-RL oder ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität bzw. eine Wettbewerbsverzerrung erblickt werden, da eine solche eine hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedliche Behandlung gleichartiger und deshalb miteinander in Wettbewerb stehender Dienstleistungen voraussetzen würde. Wie dargelegt beschränken sich die an ihre Mitspieler erbrachten Leistungen der Berufungswerberin nicht lediglich auf eine „Einräumung einer Gewinnchance am Lotto „6 aus 45“ oder „Euromillionen“, sondern sind in ihrem wirtschaftlichem Gehalt wesentlich umfassender. Entgegen den Ausführungen der Berufungswerberin kann sohin durch eine Umsatzbesteuerung der strittigen Leistungen (mangels Leistungsidentität) auch keine Verletzung der steuerlichen Neutralität mit jenen Spielern, welche „umsatzsteuerfrei“ ihre Tipps selbst in einer Trafik abgeben würden, erblickt werden.

Nachdem die streitgegenständliche Leistung nicht als Besorgungsleistung hinsichtlich eines Glückspielumsatzes nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 8 Gebührengesetz 1967, GebG, in Verbindung mit § 14 Glückspielgesetz, GSpG, zu qualifizieren war, bedarf es sohin auch keiner weiteren Erörterung, inwieweit die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG („Beschränkung der Steuerfreiheit auf Konzessionsinhaber nach § 14 GSpG“) in Einklang mit dem Artikel 13 B f der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/288/EWG steht oder nicht.

b) Die Berufungswerberin begehrt in ihren Vorbringen für den Fall, dass die Abgabenbehörde in der strittigen Leistung keine Besorgungsleistung erblicken sollte, die Spieleinsätze (dh. denjenigen Teil der vereinnahmten Zahlungen der Kunden, welche von der Berufungswerberin unmittelbar für die Begleichung der Wettspielgebühren aufgewendet werden würden) in eventu als durchlaufender Posten gemäß § 4 Abs. 3 UStG umsatzsteuerbefreit zu qualifizieren.

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, nicht zum Entgelt (durchlaufende Posten). 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. Die Frage, ob ein durchlaufender Posten vorliegt, hängt daher eng mit der Zurechnung von Leistungen zusammen. Für den, der nicht selbst leistet, sondern nur Leistungen vermittelt, ist das Leistungsentgelt nur durchlaufender Posten. Die Frage, ob Vermittlung oder Eigenleistung vorliegt, ist daher für die Beurteilung von durchlaufenden Posten von Bedeutung. Entscheidend ist somit, ob der Unternehmer im Zusammenhang mit seiner Leistung von ihm geschuldete Aufwendungen zu tragen hat (die allenfalls vom Abnehmer vorgestreckt werden) oder ob der Abnehmer selbst die Unkosten zu tragen hat (eine eigene Schuld tilgt). Maßgebend sind grundsätzlich die vertraglichen Vereinbarungen, weil diese den Umfang des Leistungsaustausches bestimmen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz 26, 128f zu § 4).

Im vorliegenden Fall steht die ausschließliche Rechtsbeziehung der Berufungswerberin zur Lotteriegesellschaft außer Streit. Die Berufungswerberin führt hierzu in ihrem Vorbringen vom 12. Mai 2006 selbst ausdrücklich aus, dass „auf Grund der tatsächlichen Abwicklung und der vertraglichen Gestaltungen“ lediglich „vertragliche Bindungen“ zwischen der Berufungswerberin und ihren Kunden (Organisation von Spielgemeinschaften und Ermöglichung der Teilnahme am Lotto „6 aus 45“ bzw. „EuroMillionen“) einerseits und zwischen der Berufungswerberin und der Lotteriegesellschaft (Spielvertrag auf Basis der Lottospielbedingungen) andererseits gegeben sind. Die Berufungswerberin handle hierbei „im eigenen Namen und auf Rechnung der Spieler.“

Es ist somit unstrittig, dass im gegebenen Fall keine Leistungs- und Rechtsbeziehung zwischen den Kunden der Berufungswerberin und der Lotteriegesellschaft zustande kommt. Da durchlaufende Posten jedoch laut obigen rechtlichen Ausführungen Leistungsbeziehungen jener Personen voraussetzen, für welche eine Vereinnahmung und Verausgabung durch den Mittelsmann erfolgen soll, eine solche im vorliegenden Fall zwischen den Kunden der Berufungswerberin und der Lotteriegesellschaft nicht gegeben ist, kann dem Berufungsvorbringen kein Erfolg beschieden sein. Die Berufungswerberin ist in die Leistungsbeziehung eingeschaltet, nimmt sie doch zum einen unmittelbar als Teilnehmerin an den Glücksspielen der Lotteriegesellschaft teil und verpflichtet sie sich zum anderen gegenüber ihren Kunden ua. zur Spielteilnahme. Somit kann ein durchlaufender Posten im Sinne der vorerwähnten umsatzsteuerrechtlichen Bestimmung nicht vorliegen.

Die Berufungswerberin erbringt die Spielbeiträge auf Grund der gegenüber der Lotteriegesellschaft bestehenden vertraglichen Verpflichtung. Die Abgabepflichtige entrichtet somit keine fremde, sondern eine eigene Schuld gegenüber der Gesellschaft. Kostenersatz, die der Unternehmer im Zusammenhang mit einer Leistung vom Abnehmer erhält, sind Teil des Entgeltes und keine durchlaufenden Posten, wenn damit Verpflichtungen abgedeckt werden, die den Unternehmer selbst treffen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz 130 zu § 4). Entge-

gen dem Berufungsvorbringen stellen sohin die streitgegenständlichen, von den Kunden der Berufungswerberin erbrachten und von dieser für die Begleichung der Spieleinsätze verwendeten Zahlungen keine durchlaufenden Posten dar, sondern sind Teil des Entgeltes für die Leistungserbringung.

Das Berufungsvorbringen ist zwar zutreffend, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034) bei Geschäften des täglichen Lebens ein nach außen hin erkennbares Auftreten des Unternehmers im fremden Namen nicht unbedingt erforderlich ist und sohin ein Dritten gegenüber nicht erkennbares Handeln im fremden Namen einer Qualifizierung als durchlaufender Posten nicht entgegenstehen muss. Nachdem im vorliegenden Fall die Berufungswerberin jedoch nicht im fremden Namen auftritt, sondern die Vertragsbeziehungen ausschließlich zwischen ihr und der Lotteriegesellschaft zustande kommen (Tätigwerden der Berufungswerberin somit im eigenen Namen), kann sohin für die Berufungswerberin aus diesem Vorbringen nichts gewonnen werden.

Der Verweis der Berufungswerberin auf die steuerliche Behandlung der Trafikanten und Rechtsanwälte kann die Rechtswidrigkeit der bekämpften Bescheide nicht belegen, ist bei deren angesprochenen Tätigkeiten doch offensichtlich, dass diese nach außen für jedermann erkennbar im Namen des jeweiligen Unternehmens (ua. Verkehrsbetriebe bzw. Öffentliche Körperschaft bei Fahrschein- bzw. Parkscheinverkauf, Telefonbetreiber bei Telefonwertkartenverkauf oder Klassenlotteriegesellschaft bei Klassenlosverkauf) bzw. ihres Klienten tätig werden (siehe hierzu VwGH 22.10.1991, 91/14/0034). Aus der Natur des Geschäftes ergibt sich in obigen Fällen unzweifelhaft ein Vertragsabschluss der Trafikanten bzw. der Rechtsanwälte im fremden Namen, was jedoch bei Teilnahme am Lotto „6 aus 45“ bzw. „EuroMillionen“ in der vorliegenden Weise nicht der Fall ist. Im gegenständlichen Fall ist der Lotteriegesellschaft nicht erkennbar, dass sie ihre Leistung nicht für die ihr gegenüber als Spielteilnehmers auftretenden Berufungswerberin (und nicht auf deren Rechnung) erbringt bzw. erbringen soll. Entgegen den Berufungsausführungen ist es sohin nicht irrelevant, ob ein Vertragsabschluss für die Berufungswerberin oder für einen jeweiligen Kunden der Berufungswerberin vorgenommen wird, sind hiermit – wie oben ausführlich dargelegt – umsatzsteuerlich doch abweichende Folgen verbunden.

Der Umstand, dass die Abgabenbehörde in einer vergangenen Buch- und Betriebsprüfung die steuerliche Behandlung der strittigen Umsätze durch die Berufungswerberin nicht beanstandet hat, kann der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, da durch die vorliegende Entscheidung kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verwirklicht wird. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrecht-

lichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185), wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabebehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 26.6.2002, 98/13/0013). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindere die Behörde nicht diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 98/15/0150; VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180).

c) Dem weiteren Vorbringen der Berufungswerberin in der Berufung vom 2. Februar 2007, die von ihrer Kundschaft erbrachten Verwaltungsgebühren seien in eventu in analoger Anwendung der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit bb UStG von der Umsatzsteuer befreit, kann der diesbezüglichen Berufung zu keinem Erfolg verhelfen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit bb UStG sind die vom Konzessionär (§ 14 GSpG) auf Grund der vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen für die Mitwirkung im Rahmen der Ausspielungen gemäß den §§ 6 bis 13 des Glückspielgesetzes gewährten Vergütungen sowie die vom Konzessionär geleisteten Vergütungen an die Österreichische Postsparkasse für die Mitwirkung der Abwicklung dieser Ausspielungen, von der Umsatzsteuer befreit. Die vorliegende Bestimmung stellt somit die Provisionseinnahmen der Annahmestellen für Lotto und Toto steuerfrei (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar³, Tz. 286 zu § 6, 723).

Bei den streitgegenständlichen Verwaltungsgebühren handelt es sich im vorliegenden Fall jedoch um keine von der Lotteriegesellschaft als Konzessionär im Rahmen des "Lottos" und der "Euromillionen" an die Berufungswerberin gezahlten Provisionen, sondern ausschließlich um die von der Berufungswerberin ihren Kunden gegenüber verrechneten und von diesen der Berufungswerberin gezahlten Verwaltungsgebühren. Die strittigen Verwaltungsgebühren werden somit weder von der Lotteriegesellschaft erbracht noch sind diese als Provisionen der Lotteriegesellschaft an die Berufungswerberin zu qualifizieren, weshalb diesen auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung auch keine Steuerbefreiung zukommen kann. Die klar umfasste gesetzliche Bestimmung lässt nach Auffassung des Referenten auch keinen Raum für eine von der Berufungswerberin begehrte analoge Auslegung zu, zumal diese zum einen ausdrücklich auf den Kreis der Begünstigten (das sind die Provisionsempfänger der Lotteriegesellschaft) abstellt und zum anderen keine in wirtschaftlicher Hinsicht gleichwertige Leistung der Berufungswerberin (das ist im wesentlichen die Organisation der Spielgemeinschaften für eine Teilnahme an den "Lotto"- und "Euromillionen"-Ausspielungen verbunden mit der Abgabe der

entsprechenden Tippscheinen bei den Annahmestellen) mit den Leistungen der (begünstigten) Annahmestellen (das ist die Entgegennahme und Weiterreichung der Tippscheine an die Lotteriegesellschaft) erblickt werden kann. Eine Ausweitung der ausdrücklich gesetzlich verankerten Beschränkung der Begünstigten des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit bb UStG auf die Berufungswerberin ist nach Ansicht des Referenten nicht zulässig, da eine solche auf die Mitwirkung der Berufungswerberin an der Lotto-Ausspielung im Gesetzestext nicht gedeckt wäre. Entgegen der Auffassung der Berufungswerberin kann ihr eine Umsatzsteuerbefreiung auch nicht nach verfassungskonformer Auslegung der Bestimmung zukommen, zumal hierin auf Grund fehlender wirtschaftlich vergleichbarer Umsätze der Berufungswerberin mit den Umsätzen der begünstigten Annahmestellen eine verfassungsrechtliche Problematik nicht erblickt werden kann. Im Übrigen steht dem Referenten nicht zu, die Verfassungsmäßigkeit einer Bestimmung zu beurteilen, ist er doch an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden.

Zusammengefasst ist auszuführen, dass das Finanzamt die strittigen Umsätze der Berufungswerberin zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen hat. Die bekämpften Bescheide sind sohin mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet, weshalb daher spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 1. August 2008