

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache ZZ, vertreten durch LeitnerLeitner Steuerberatung GmbH, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, gegen die Bescheide des FA Linz vom 01.12.2008 betreffend Umsatzsteuer 2007, vom 12.05.2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 und vom 26.3.2012 betreffend Umsatzsteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden abgeändert.

Die für das Jahr 2007 mit 20% zu versteuernden Umsätze werden mit 705.744,87 € festgesetzt.

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird daher festgesetzt mit 85.093,43 €.

Die für das Jahr 2008 mit 20% zu versteuernden Umsätze werden mit 367.379,59 € festgesetzt.

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wird daher festgesetzt mit 13.695,24 €.

Die für das Jahr 2009 mit 20% zu versteuernden Umsätze werden mit 396.655,93 € festgesetzt.

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wird daher festgesetzt mit 34.618,21 €.

Die für das Jahr 2010 mit 20% zu versteuernden Umsätze werden mit 107.667,77 € festgesetzt.

Die übrigen Besteuerungsgrundlagen bleiben unverändert.

die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wird daher festgesetzt mit 8.646,39 €.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) wird für zulässig erklärt.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (nachfolgend kurz: ZZ) lädt über Telefon Personen zur Teilnahme am "Lotto 6 aus 45" und an den "Euromillionen" in Form von Tippgemeinschaften ein.

Die das Angebot schriftlich annehmende Personen (Mitspieler) akzeptieren nachstehende, ab November 2006 geltende Teilnahmebedingungen:

Die Teilnahme an den von ZZ angebotenen Leistungen erfolgt ausschließlich auf Grundlage nachstehender Bedingungen. Diese regeln das Verhältnis der Mitspieler untereinander sowie das Verhältnis der einzelnen Spieler sowie der Tippgemeinschaften zu ZZ. ZZ vermittelt den Zusammenschluss einzelner Mitspieler zu einer oder mehreren Tippgemeinschaften, die in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts organisiert sind. Diese Tippgemeinschaften beauftragen ZZ einen Spielvertrag für die Tippgemeinschaften in deren Namen mit Lotteriegesellschaften über deren Annahmestellen abzuschließen und im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages mit der Organisation der Tippgemeinschaften sowie mit den im Folgenden dargestellten Serviceleistungen. ZZ ist dagegen nicht berechtigt, im eigenen Namen und für eigene Rechnung für die Spielgemeinschaft zu handeln oder über den in den Teilnahmebedingungen festgelegten Rahmen Gebühren oder Kostenerstattungen zu verlangen. Der Spielvertrag entsteht unmittelbar zwischen einer Lotteriegesellschaft und der Tippgemeinschaft.

I. Vertragsabschluss

Der Vertrag kommt durch die schriftliche Annahme mit Schreiben per Post oder Email durch ZZ und die Übermittlung der Teilnahmebestätigung und unter der Voraussetzung des Einlangens des Spielbeitrages zustande. Mit Erfüllung dieser Voraussetzungen erwirbt der Mitspieler einen Gewinnanspruch auf den Teil des Gesamtgewinns einer Tippgemeinschaft, der seinem Anteil am Einsatz seiner Tippgemeinschaft entspricht. Jeder Teilnehmer wird entsprechend des von ihm bezahlten Anteils Miteigentümer der Spielscheine, welche durch Auftrag im Namen und auf Rechnung der Tippgemeinschaft durch ZZ treuhändig erworben und verwahrt werden.

II. Rücktrittsrecht

Der Verbraucher hat nach dem Konsumentenschutzgesetz das Recht, von Verträgen binnen 7 Werktagen, gerechnet ab dem Tag des Vertragsabschlusses zurück zu treten. Samstage zählen nicht als Werktag. Der Rücktritt muss keine Begründung enthalten und ist in Schriftform zu erklären; zur Fristwahrung genügt die rechtzeitige Absendung.

III. Kontrolle und Beteiligung

Jeder Teilnehmer erhält alle Tipps der Tippgemeinschaften in welchen er teilnimmt vor Durchführung der ersten Ziehung zur Kontrolle per Post oder per Email. Weiters werden

jedem Teilnehmer die Spielscheinnummern der von den jeweiligen Spielgemeinschaften eingesetzten Lotto-Spielquittungen und der/die Veranstalter an den/die Spielaufräge von den jeweiligen Spielgemeinschaften weitergeleitet worden sind; mitgeteilt. Alle Gewinne werden unter den Teilnehmern der Tippgemeinschaft im Verhältnis ihrer erworbenen Anteile geteilt. Über die Aufteilung und Kontoführung erhält jeder Spieler eine Gewinnmitteilung. Die Feststellung und Aufteilung der Gewinne erfolgt unter notarieller Aufsicht.

IV. Dauer und Kündigung

Die Teilnahme an den Tippgemeinschaften ist für eine Spielperiode in der Dauer eines Kalendermonats gültig. Sie verlängert sich automatisch um je einen weiteren Kalendermonat....

Im jeweiligen Spielbeitrag sind der Lottoeinsatz, Scheingebühren und Servicegebühren enthalten. Der entsprechende Anteil für den Kauf der Lottoscheine stellt einen durchlaufenden Posten dar. Der jeweils zu leistende Spielbeitrag pro Spielanteil und Spielperiode ist den entsprechenden Informationsblättern von ZZ oder unter www.ZZ.at zu entnehmen und wird im vorhinein entrichtet. Die Spielbeiträge werden per Einzugsverfahren eingezogen. Der Mitspieler verpflichtet sich, für die erforderliche Deckung seines Kontos zu sorgen. Im Falle der Nichtzahlung eines Spielbeitrages wird ZZ die Teilnahme für die unbezahlte Spielperiode aussetzen.

Es besteht kein Anspruch auf die Anwendung bestimmter Systeme oder Systemreihen. Die Entscheidung über die Tipps und die Organisation der Tippgemeinschaften obliegt alleine ZZ.

V. Treuhänder / Gewinnauszahlung

ZZ wird bevollmächtigt den Spielvertrag für den Spieler/die Spielgemeinschaft in dessen/ deren Namen und auf dessen/deren Rechnung mit der jeweiligen Lotteriegesellschaft über deren Annahmestellen abzuschließen. ZZ nimmt die Lotto-Spielquittungen, die Eigentum der Tippgemeinschaften werden, entgegen und verwahrt sie für diese unter notarieller Aufsicht. Der einzelne Mitspieler hat ein Einsichtsrecht an den Spielquittungen seiner Tippgemeinschaft(en). ZZ macht die Gewinne der Tippgemeinschaften gegenüber den Lotteriegesellschaften geltend. Zu diesem Zweck ist ZZ berechtigt, den Lotteriegesellschaften die Namen der Mitspieler bekannt zu geben und alle erforderlichen Maßnahmen zur Durchsetzung der Gewinnansprüche zu treffen. ZZ nimmt als Treuhänder die Gewinne für die Tippgemeinschaft entgegen und veranlasst die Auszahlung der Gewinne an die jeweiligen Mitspieler. Eine Auszahlung der Gewinne erfolgt nach Eingang des Datenbestätigungsblattes bei ZZ. Jeder Mitspieler einer Tippgemeinschaft wird zudem ermächtigt, in Gemeinschaft mit ZZ Gewinne seiner Spielgemeinschaft gegenüber den Lotteriegesellschaften geltend zu machen und die Auszahlung dieser Gewinne an ZZ zu verlangen.

VI. Haftung

ZZ haftet für die ordnungsgemäße Organisation des Geschäftsbetriebes und die ordentliche Verwaltung der Spieleinsätze sowie allfällige Gewinne. ZZ haftet für schuldhaft verursachte Schäden im Falle von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit.

Die Höhe des Haftungsbetrages ist auf den 10-fachen Mitspieleinsatz des Mitspielers pro Tippgemeinschaft beschränkt, soweit ein Schaden des Mitspielers weder vorsätzlich noch grob fahrlässig herbeigeführt wurde. Im Falle der Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen ist der Spieler verpflichtet, den Schadensnachweis zu erbringen. Eine Geltendmachung des Schadens hat innerhalb einer Frist von 6 Monaten zu erfolgen. Danach sind die Ansprüche verfristet.

In einem Willkommenschreiben teilte ZZ den Mitspielern noch Folgendes mit: Größe der Tippgemeinschaft (Mitspieler mit 98 weiteren Spielern), Anzahl der Tipps bzw. der komplett ausgefüllten Lottoscheine und der Joker pro Ziehung, Anzahl der Ziehungen, an denen pro Woche teilgenommen wird, das pro Monat zu leistende Entgelt und der Spielbeginn für den betreffenden Mitspieler.

Die nicht für die Tipps zu verwendenden Beträge behielt ZZ (als "Verwaltungsgebühr") ein. Diese machen bis zu zwei Drittel der von den Mitspielern zu leistenden Beträge aus (siehe Anlage 8 zur Berufung, wonach der Spieler pro Woche 12 Euro zu zahlen hat, als Spieleinsatz werden jedoch nur 15,84 Euro pro Monat verwendet).

ZZ beurteilte die auf die Tipps entfallenden Beträge als durchlaufende Posten und nur die restlichen Beträge als Entgelt für die an die Mitspieler erbrachten Leistungen.

Das Finanzamt stellte anlässlich einer Umsatzsteuerprüfung Anfragen an den Bundesweiten Fachbereich Umsatzsteuer und ging dabei sachverhaltsmäßig davon aus, dass die Gesellschaft (gemeint ZZ) so wie es in den Teilnahmebedingungen festgelegt ist vorgegangen ist. Ua. teilte das Finanzamt mit, dass die Gesellschaft gegenüber den Trafikanten als Betreiber der Annahmestellen offenlegt, dass sie als Vermittler für die Tippgemeinschaften auftritt und dass die Spielquittungen von der Gesellschaft einem Notar übermittelt werden, der auch die Gewinnauszahlung überwacht. Weiters teilte das Finanzamt den Inhalt des o.a. Willkommenschreibens mit.

Der Bundesweite Fachbereich vertrat die Ansicht, dass die Gesellschaft nicht als Vermittlerin, sondern als Eigenhändlerin (entgeltliche Zusage einer Beteiligung an den von ihr erspielten Lottogewinnen) tätig sei. Dies insbesondere deswegen, weil unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger sowie die exakte Kenntnis des Zahlenden fehlten, dass und in welcher Höhe die Gesellschaft die Zahlung nicht für sich, sondern für die Lottogesellschaft vereinnahmt.

Das Finanzamt verneinte daraufhin das Vorliegen von durchlaufenden Posten und zog als Bemessungsgrundlage für die an die Mitspieler erbrachten Leistungen alle von diesen zu zahlenden Beträge heran (die Spieleinsätze 2008 und 2009 wurden aufgrund eines Versehens seitens ZZ brutto angesetzt).

In den Berufungen begehrte ZZ, die auf die Spieleinsätze entfallenden Beträge als durchlaufende Posten anzusetzen. Zur Begründung wurde (zusammenfassend) ausgeführt:

I. Sachverhalt

Die Firma ZZ schließt mit einzelnen natürlichen Personen Geschäftsbesorgungsverträge ab, aufgrund deren sie sich zum Zusammenschluss dieser Personen zu den in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts organisierten Tippgemeinschaften und zur Organisation der Teilnahme dieser Tippgemeinschaften und der ihnen angehörigen Spieler an staatlichen österreichischen Lottospielen („Lotto 6 aus 45“, „Euromillionen“) verpflichtet. Die Rechtsbeziehungen zwischen ZZ und ihren Kunden richten sich nach dem abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag, nach den Teilnahmebedingungen von ZZ (siehe Anlage 1: Teilnahmebedingungen neu), die jedem Kunden im Willkommenschreiben bekannt gegeben werden, und nach den aufgrund des Glücksspielgesetzes beschlossenen Spielbedingungen der Lottogesellschaft (siehe Anlage 2).

Die Teilnahmebedingungen von ZZ wurden im Laufe der Außenprüfung des Finanzamtes Linz für den Zeitraum von 2/2006 bis 11/2006, konkret im November 2006, ... geändert und ergänzt.

In der alten Fassung der Teilnahmebedingungen war vorgesehen, dass ZZ die Spielverträge mit der Lottogesellschaft als Treuhänder und im Rahmen eines Geschäftsauftrages direkt in eigenem Namen aber auf Rechnung der Tippgemeinschaften abschließt (Punkt V der Teilnahmebedingungen alt; siehe Anlage 3). Schon allein aufgrund dieser Bestimmung in den Teilnahmebedingungen konnten nach Auffassung des Finanzamtes die durch ZZ an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Spieleinsätze der Tippgemeinschaften und der ihnen angehörigen Spieler keine durchlaufenden Posten darstellen. ...

Im November 2006 erfolgte eine entsprechende Änderung der Teilnahmebedingungen, sodass nunmehr im Punkt V der Teilnahmebedingungen ... Folgendes festgehalten worden ist: „ZZ wird bevollmächtigt, den Spielvertrag für den Spieler/die Spielgemeinschaft in dessen/deren Namen und auf dessen/deren Rechnung mit der jeweiligen Lottogesellschaft über deren Annahmestellen abzuschließen“. In der Präambel der Teilnahmebedingungen wird ferner ausdrücklich festgelegt, dass ZZ „dagegen nicht berechtigt ist, im eigenen Namen und für eigene Rechnung für die Spielgemeinschaften zu handeln...“ Eine Reihe von Änderungen und Ergänzungen wurde auch in anderen Punkten der Teilnahmebedingungen vorgenommen (vgl. Anlage 1 und 3; die wesentlichsten Änderungen und Ergänzungen in den neuen Teilnahmebedingungen sind gelb markiert).

...

Die Rechtsbeziehungen zwischen ZZ und jedem einzelnen Kunden entstehen mit dem Abschluss eines Geschäftsbesorgungsvertrags. Der Geschäftsbesorgungsvertrag kommt

durch die schriftliche Annahme des Angebotes des Kunden mit Schreiben durch ZZ (Willkommenschreiben) und die Übermittlung der Teilnahmebestätigung und unter der Voraussetzung des Einlangens des für die Abgabe der Tipps und zur Abgeltung der Service- und Organisationsleistungen von ZZ erforderlichen Geldbetrages zustande (vgl. Punkt I erster Satz der Teilnahmebedingungen). Die Angeboterteilung erfolgt mündlich (idR telefonisch). In diesem telefonischen Gespräch werden dem Kunden alle wesentlichen Informationen über die Service- und Organisationsleistungen, die ZZ anbietet, mitgeteilt und auch alle Fragen des Kunden beantwortet. Die wesentlichsten Vertragspunkte werden dann in einem Annahme- bzw. Willkommenschreiben von ZZ festgehalten, wie insbesondere

Teilnahme des Kunden an österreichischen staatlichen Lottospielen,
Spielteilnahme im Rahmen einer Tippgemeinschaft /Spielergemeinschaft/GesbR und Anzahl der Spieler pro Tippgemeinschaft,
die Anzahl von Tipps, die für die Tippgemeinschaft des Kunden gespielt werden, sowie der Betrag, den der Kunde für die Organisation der gemeinschaftlichen Spielteilnahme durch ZZ und für die Spielteilnahme als solche zu zahlen hat (siehe Anlage 4: Willkommenschreiben).

Diese und auch weitere Informationen über die Organisation der gemeinschaftlichen Spielteilnahme durch ZZ können auch jederzeit der Internetseite von ZZ entnommen werden, auf welche im Willkommenschreiben und in den Teilnahmebedingungen ausdrücklich verwiesen wird.

Organisations- und Serviceleistungen, die die Firma ZZ aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages und der Teilnahmebedingungen ihren Kunden gegenüber erbringt, bestehen insbesondere im Folgenden:

1) Zusammenschluss der einzelnen Kunden zu den in der Rechtsform einer GesbR organisierten Tipp-/Spieler-/Spielgemeinschaften

Die einzelnen Kunden von ZZ werden zu den in der Rechtsform einer GesbR organisierten Tippgemeinschaften zusammengeschlossen, die dann als solche an den österreichischen staatlichen Lottospielen teilnehmen. Die eigentlichen Spieler und Vertragspartner der Lotteriesellschaft sind daher die Tippgemeinschaften. Da aber die Tippgemeinschaften in der Rechtsform einer GesbR organisiert werden, welche sowohl nach dem Zivil- als auch nach dem Steuerrecht als eine nichtrechtsfähige Person bzw. ein transparentes Gebilde angesehen wird, sind sämtliche Handlungen, die von den Tippgemeinschaften als solchen bzw. für die Tippgemeinschaften als solche vorgenommen werden, sowie auch sämtliche Rechtswirkungen dieser Handlungen auch den einzelnen der jeweiligen Tippgemeinschaft angehörigen Spielern zuzurechnen.

Wird daher in der Folge von den Tippgemeinschaften gesprochen, so gelten die Aussagen unmittelbar auch für die diesen Tippgemeinschaften angehörigen Spieler!

Die Anzahl der Beteiligten an den Tippgemeinschaften beträgt jeweils 99 Personen. Sie sind jeweils zu gleichen Teilen an der Tippgemeinschaft und an den Gewinnen der Tippgemeinschaft beteiligt.

Jede Tippgemeinschaft hat eine bestimmte Nummer. Diese Nummer gilt als Name der Tippgemeinschaft. Unter diesem Namen tritt die Tippgemeinschaft als solche nach außen hin in Erscheinung, was insbesondere beim Kauf der Lottoscheine, also bei der Abgabe der Tipps und Spieleinsätze bei der Lotteriesellschaft (mittelbar durch ihren Vermittler: Trafikant) der Fall ist. So wird beim Auftreten von ZZ gegenüber dem Trafikanten diesem offen gelegt, dass die Tipps und Spieleinsätze für die Tippgemeinschaften abgegeben werden. Es werden dem Trafikanten die Nummern/Namen der Tippgemeinschaften bekannt gegeben. In der Rechnung des Trafikanten werden dann als Leistungsempfänger der getippten Lottoscheine bzw. Spielscheine die Tippgemeinschaften, bezeichnet durch ihre Nummern bzw. Namen, angeführt (siehe Anlage 6: Rechnung des Trafikanten). Für diese Spielervermittlung wird dem Trafikanten von ZZ eine Vermittlungsgebühr in Rechnung gestellt (siehe Anlage 5: Rechnung von ZZ an Trafikanten). Dementsprechend legen auch die Teilnahmebedingungen fest, dass die Spielscheine „durch Auftrag im Namen und auf Rechnung der Tippgemeinschaften durch ZZ“ erworben werden (Punkt I letzter Satz der Teilnahmebedingungen neu).

In einem Schreiben per Post werden jedem einzelnen Kunden die Nummer bzw. der Name der Tippgemeinschaft, welcher er angehört, sowie die Tipps für seine Tippgemeinschaft mitgeteilt (siehe Anlage 7: Schriftverkehr mit den Spielern).

Die Spielteilnahme im Rahmen einer Tippgemeinschaft erhöht die Gewinnchancen der einzelnen Spieler, da bei Tippgemeinschaften größere Spieleinsätze aufgebracht und somit auch eine größere Anzahl von Tipps gespielt werden können.

Weiters wird eine speziell programmierte Software, die die getippten Zahlen mittels Zufallsgenerator für die Tippgemeinschaften auswählt, eingesetzt. Dieses Programm wertet sämtliche getippten Zahlen aus (Zahlen von 1 bis 31 werden aufgrund der Geburtsdaten überproportional oft getippt) und lässt diese Erkenntnis in die eigenen Tipps einfließen (überproportionale Tipps von Zahlen über 31), sodass die Chance auf höhere Gewinne steigt.

2) Vereinnahmung von Geldbeträgen, die zur Abgabe der Tipps und Joker bei der Lotteriesellschaft erforderlich sind

Der Teil des Spielbeitrags, welcher als Lotto- bzw. Spieleinsatz der Tippgemeinschaften durch ZZ an die Lotteriesellschaft weitergeleitet wird, steht stets von Anfang an fest, sodass ZZ selbst nicht entscheiden kann, wie viel sie für die Spieleinsätze verwendet:

So wird die Anzahl von abzugebenden Tipps und Joker jeweils nach Vereinbarung mit der Tippgemeinschaft und den ihr angehörigen Spielern (99 Spieler pro Tippgemeinschaft) bestimmt und im Willkommenschreiben festgehalten (siehe Anlage 4). Die Anzahl der Tipps und Joker steht daher im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fest.

Die Preise für Tipps und Joker stehen ebenfalls von Anfang an fest, da sie durch die österreichische Lottogesellschaft einheitlich in ihren Spielbedingungen bestimmt werden (EUR 0,85 pro Tipp und EUR 1,10 pro Joker bei „Lotto 6 aus 45“ bzw. EUR 2,00 pro Tipp bei „Euromillionen“).

In den Teilnahmebedingungen wird darüber hinaus ausdrücklich festgelegt, dass im jeweiligen Spielbeitrag, welchen die Kunden von ZZ für die gemeinschaftliche Teilnahme an den Lottospielen zu zahlen haben, der Lottoeinsatz, Scheingebühren und Servicegebühren enthalten sind, wobei der entsprechende Anteil für den Kauf der Lottoscheine, also der Lottoeinsatz einen durchlaufenden Posten darstellt (Punkt IV der Teilnahmebedingungen; Anlage 1). Darüber hinaus kann seit 2007 die genaue betragsmäßige Zusammensetzung der Spielbeiträge von jedem einzelnen Spieler der Internetseite von ZZ, auf welche im Willkommenschreiben und in den Teilnahmebedingungen ausdrücklich verwiesen wird, jederzeit entnommen werden (siehe Anlage 8).

3) Auswahl der Tipps mit Hilfe einer Mathematiksoftware

4) Weiterleitung der Tipps und Spieleinsätze an die Lottogesellschaft (mittelbar durch ihren Vermittler: Trafikant), Erlangung der Spielquittungen bzw. der getippten Lottoscheine als Bestätigung der Abgabe der Tipps und Spieleinsätze für die Tippgemeinschaften

... Im Rahmen der tatsächlichen Abwicklung wird dem Trafikanten gegenüber offengelegt, dass der Abschluss der Spielverträge für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler erfolgt, und ZZ lediglich als Vermittler bzw. Vertreter für die Tippgemeinschaften tätig wird. Insbesondere werden dem Trafikanten die Nummern/ Namen der Tippgemeinschaften, für die getippt wird, mitgeteilt. Für die Vermittlung wird dem Trafikanten durch ZZ eine „Vermittlungsgebühr“ verrechnet (siehe Anlage 5).

Die für eine Tippgemeinschaft ausgewählten und bei der Lottogesellschaft abgegebenen Tipps werden jedem einzelnen dieser Tippgemeinschaft angehörigen Spieler in einem Schreiben per Post übermittelt. ... Aufgrund der EDV-technischen Möglichkeiten werden die Gewinnzahlen von allen originalen Spielquittungen abgelesen und auf einer A4 Seite dargestellt (siehe Anlage 7: Schriftverkehr mit den Spielern).

In den neuen ab November 2006 geltenden Teilnahmebedingungen von ZZ, konkret im Punkt V erster Satz, wird nunmehr Übereinstimmung mit den ... tatsächlichen Verhältnissen ausdrücklich festgelegt, dass ZZ als Bevollmächtigte den Spielvertrag für den Spieler/die Spielgemeinschaft in dessen/deren Namen und auf dessen/deren Rechnung mit der jeweiligen Lottogesellschaft über deren Annahmestellen abschließt. In der Präambel der Teilnahmebedingungen wird darüber hinaus ausdrücklich festgehalten, dass ZZ dagegen nicht berechtigt ist, im eigenen Namen und für eigene Rechnung für die Spielgemeinschaften zu handeln. Dementsprechend legen die Teilnahmebedingungen fest, dass der Spielvertrag unmittelbar zwischen der Lotteriegesellschaft und der Tippgemeinschaft entsteht (Präambel letzter Satz der Teilnahmebedingungen; Anlage 1).

5) Hinterlegung der Spielquittungen bei einem Notar

Die originalen Spielquittungen bzw. die getippten Lottoscheine stehen im Eigentum der jeweiligen Tippgemeinschaft bzw. im Miteigentum der ihr angehörigen Spieler und befinden sich beim Notar zur treuhändischen Verwahrung. Aufgrund seiner Eigentümereigenschaft ist jeder einzelne Spieler berechtigt, in die beim Notar verwahrten Spielquittungen seiner Tippgemeinschaft Einsicht zu nehmen. Dieses Einsichtsrecht ist auch ausdrücklich in den Teilnahmebedingungen von ZZ verankert (Punkt V zweiter und dritter Satz der Teilnahmebedingungen). Durch die Zwischenschaltung des Notars zwischen ZZ und den Tippgemeinschaften ist gewährleistet, dass die Lottoscheine tatsächlich erworben werden, also die Tipps und die Spieleinsätze tatsächlich bei der Lot tog esellschaft abgegeben werden und die Spieler dies jederzeit direkt beim Notar überprüfen können. Eine missbräuchliche Verwendung von Lottoeinsätzen ist damit ausgeschlossen (siehe Anlage 9: Bestätigung vom Notar).

6) Besorgung der Gewinnauszahlung an die Tippgemeinschaften und Verteilung der Gewinne unter die Beteiligten der Tippgemeinschaften entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen an den Tippgemeinschaften/Spielergemeinschaften/GesbR

Die erspielten Gewinne sind den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern und nicht ZZ zuzurechnen (Punkt I zweiter und letzter Satz und Punkt V der Teilnahmebedingungen; Anlage 1). ZZ ist nur verpflichtet, die Auszahlung dieser Gewinne an die Tippgemeinschaften zu besorgen sowie die ausbezahlten Gewinne unter die Beteiligten der Tippgemeinschaften zu verteilen (als Vermittler der GesbR).

Jeder Kunde von ZZ erhält monatlich einen Bericht über die Aufteilung des Gewinns seiner Tippgemeinschaft (siehe Anlage 7: Schriftverkehr mit den Spielern).

Die einzelnen Spieler verpflichten sich ihrerseits der ZZ gegenüber zu einer monatlichen Zahlung (Spielbeitrag), die:

für die Abgabe der vertraglich vereinbarten Anzahl von Tipps und Joker bei der Lot tog esellschaft und

zur Abgeltung der Organisations- und Serviceleistungen von ZZ bestimmt ist.

Seit November 2006 ist jedem einzelnen Kunden von ZZ auch aus ihren Teilnahmebedingungen ersichtlich, dass im Spielbeitrag mehrere unterschiedlich zu behandelnde Komponenten, also der Lottoeinsatz, Scheingebühren und Servicegebühren enthalten sind, ist jedem einzelnen Kunden von ZZ bekannt (siehe Punkt IV der Teilnahmebedingungen neu; Anlage 1). Die genaue betragsmäßige Zusammensetzung des Spielbeitrags kann vom Kunden der Internetseite von ZZ, auf welche sowohl im Willkommenschreiben als auch in den Teilnahmebedingungen ausdrücklich verwiesen wird, jederzeit entnommen werden.

Der zur Weiterleitung an die Lottogesellschaft bestimmte Betrag wird von ZZ getrennt vom Entgelt für seine Service- und Organisationsleistungen verbucht. Dieser Betrag wird von ZZ auch tatsächlich an die Lottogesellschaft weitergeleitet.

Trotz der oben angeführten im November 2006 vorgenommen Änderungen in den Teilnahmebedingungen von ZZ (insbesondere Abschluss der Spielverträge im Namen der Tippgemeinschaften und der ihnen angehörigen Spieler, ausdrückliche Bekanntgabe der Bestandteile des Spielbeitrages) sowie der Bekanntgabe auf der Internetseite von ZZ der genauen betragsmäßigen Zusammensetzung der Spielbeiträge, welche die Kunden von ZZ für die gemeinschaftliche Teilnahme an österreichischen Lottospielen zu zahlen haben, hat das Finanzamt Linz ... (auch) für den Zeitraum nach der Änderung der Teilnahmebedingungen die durch ZZ an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Spieleinsätze nicht als durchlaufende Posten anerkannt. Dagegen ist Folgendes zu bemerken:

II. Rechtliche Beurteilung

1. Vereinnahmung und Verausgabung im fremden Namen und für fremde Rechnung

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

1.1. Vertretereigenschaft von ZZ

Die Teilnahmebedingungen legen ausdrücklich fest, dass ZZ von den Tippgemeinschaften beauftragt wird, „einen Spielvertrag für die Tippgemeinschaften in deren Namen mit Lotteriegesellschaften über deren Annahmestellen abzuschließen“ (Präambel der Teilnahmebedingungen). Dementsprechend wird ZZ bevollmächtigt, „den Spielvertrag für den Spieler/die Spielgemeinschaft in dessen/deren Namen und auf dessen/ deren Rechnung mit der jeweiligen Lottogesellschaft über deren Annahmestellen abzuschließen“ (Punkt V erster Satz der Teilnahmebedingungen). Dagegen ist ZZ gemäß Präambel der Teilnahmebedingungen nicht berechtigt, „im eigenen Namen und für eigene Rechnung für die Spielgemeinschaft zu handeln ...“, sodass der Spielvertrag stets „unmittelbar zwischen einer Lotteriegesellschaft und der Tippgemeinschaft“ entsteht. „Jeder Teilnehmer wird ... Miteigentümer der Spielscheine, welche durch Auftrag im Namen und auf Rechnung der Tippgemeinschaft durch ZZ“ erworben werden (Punkt I letzter Satz der Teilnahmebedingungen; Anlage 1).

Diese Bestimmungen der Teilnahmebedingungen bringen zum Ausdruck, dass ZZ für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler ausschließlich als ihr Vertreter handelt. Aus der Vertretereigenschaft von ZZ folgt, dass alle von ihr vorgenommenen Handlungen und abgeschlossenen Rechtsgeschäfte direkt den vertretenen Tippgemeinschaften/Spielern zuzurechnen sind. Die Spielverträge gelten somit stets als zwischen der Lottogesellschaft und der jeweiligen Tippgemeinschaft bzw. den ihr angehörigen Spielern abgeschlossen. Die eigentlichen an österreichischen staatlichen Lottospielen teilnehmenden Spieler sind daher die Tippgemeinschaften und

ihre Beteiligten. Dementsprechend werden sie auch Eigentümer bzw. Miteigentümer der durch ZZ in der Vertretung erworbenen Lottoscheine bzw. Spielquittungen.

Für ZZ selbst entstehen aus den von ihr in Vertretung abgeschlossenen Spielverträgen hingegen keine Rechtsfolgen. ZZ ist daher nicht Spielerin (Eigenhändlerin), sondern nur Mittelsmann (Vermittler bzw. Vertreter), der die Spielverträge für die Tippgemeinschaften abschließen, also die von den Tippgemeinschaften zu spielenden Tipps und die dafür erforderlichen Spieleinsätze an die Lottogesellschaft weiterleiten soll. Dieser Verpflichtung zur Weiterleitung der Spieleinsätze ist ZZ auch stets anstandslos nachgekommen. Die für den Abschluss der Spielverträge zwischen den Tippgemeinschaften/Spielern und der Lottogesellschaft durch ZZ vereinnahmten Spieleinsätze gelangen also weder aus rechtlicher noch aus wirtschaftlicher Sicht in ihr Betriebsvermögen.

Da ZZ beim Abschluss der Spielverträge lediglich als Vertreter bzw. Vermittler tätig wird, stellen bei ihr die für den Abschluss dieser Verträge vereinnahmten Beträge (Spieleinsätze) durchlaufende Posten dar (siehe Kolacny/Mayer, UStG, § 6 Anm. 29; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm. 351; Ruppe, UStG Kommentar, § 4 Tz 132/1)!

1.2. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse, besondere Rechtsnatur der Spielverträge

Aber selbst wenn die Spielverträge im eigenen Namen von ZZ abgeschlossen werden würden, wären die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 UStG trotzdem aus folgenden Gründen erfüllt:

a) Äußerlich erkennbares Handeln für eine andere Person

Gesetzeskonform legen die Umsatzsteuerrichtlinien in Rz 656 fest, dass die Voraussetzung für die Annahme eines durchlaufenden Postens nach § 4 Abs. 3 UStG ein äußerlich erkennbares Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung ist (auch Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm. 6).

Aus § 4 Abs. 3 UStG lässt sich nicht ableiten, dass der Unternehmer als Vertreter für eine andere Person auftreten und sämtliche Geschäfte im Namen und für Rechnung dieser Person abschließen muss, damit ein durchlaufender Posten begründet wird. Die rechtsgeschäftliche Gestaltung von Rechtsbeziehungen zwischen dem Unternehmer und der Person, für die er tätig wird, ist also für die Beurteilung der Frage nach dem Vorliegen eines durchlaufenden Postens ohne Bedeutung. Maßgebend ist vielmehr, dass für den Dritten aus den tatsächlichen oder sonstigen Verhältnissen erkennbar ist, dass der Unternehmer - sei es als offener Vertreter, sei es als verdeckter Vertreter oder als Treuhänder - nicht für sich, sondern für eine andere Person handelt.

Im vorliegenden Fall ist aus der tatsächlichen Abwicklung äußerlich erkennbar, dass ZZ im Namen und für Rechnung der Tippgemeinschaften/GesB/R und der ihnen angehörigen Spieler handelt.

So werden die Spielquittungen bzw. die getippten Lottoscheine, die vom Trafikanten als Bestätigung der Tippabgabe und damit auch der Spielteilnahme ausgestellt werden, sowie die erspielten Gewinne im gesamten Schriftverkehr mit den Spielern individuell den Spielern zugeordnet:

„ihren Gewinn“

„meine Lottoscheine“

„ihre genaue Spieldauer“

„Maßgeblich sind die für ihre Tippgemeinschaft beim Notar hinterlegten Original Lottoscheine“ (siehe Anlage 7: Schriftverkehr mit den Spielern)

Diese Spielquittungen bzw. die getippten Lottoscheine werden durch den Notar „für die Spielgemeinschaften“ verwahrt (siehe Anlage 9; Bestätigung vom Notar).

Auch im Verhältnis zum Trafikanten (Vermittler der Lottergesellschaft) wird offengelegt, dass ZZ lediglich ein Vermittler der Tippgemeinschaften ist. Es werden dem Trafikanten die Nummern/Namen der Tippgemeinschaften bekannt gegeben, die am Spiel teilnehmen sollen. Diese Tippgemeinschaften werden dann in Abrechnungen des Trafikanten als Leistungsempfänger der getippten Lottoscheine angegeben (siehe Anlage 6).

Dem Trafikanten ist somit eindeutig klar, dass die Tipps und Spieleinsätze für die Tippgemeinschaften/GesbR und die ihnen angehörigen Spieler abgegeben werden und somit die eigentlichen Spieler die Tippgemeinschaften sind. Für die Vermittlung der Teilnahme der Tippgemeinschaften an Lottospielen wird dem Trafikanten sogar eine Vermittlungsgebühr durch ZZ in Rechnung gestellt (siehe Anlage 5: Rechnung von ZZ an Trafikanten).

Es ist somit festzuhalten, dass jedem Dritten aus der tatsächlichen Geschäftsabwicklung eindeutig klar ist, dass ZZ bei der Abwicklung des Spielgeschäfts nicht für sich, sondern für die Tippgemeinschaften handelt. Die eigentlichen Teilnehmer an österreichischen Lottospielen (die eigentlichen Spieler) sind daher die Tippgemeinschaften und ihre Beteiligten. ZZ tritt bei der Geschäftsabwicklung lediglich als Vermittler auf.

b) Vereinnahmung und Verausgabung für eine andere Person

Ferner ist zu bemerken, dass das Gesetz nur die Vereinnahmung und Verausgabung der Beträge im fremden Namen und für fremde Rechnung erfordert (§ 4 Abs. 3 UStG). § 4 Abs. 3 UStG setzt also nicht voraus, dass die Vereinnahmung und Verausgabung aufgrund der im fremden Namen und für fremde Rechnung abgeschlossenen Verträge erfolgen soll. Es muss vielmehr äußerlich erkennbar sein, dass der Unternehmer die Beträge für eine andere Person vereinnahmt bzw. verausgibt. Der Zahlende muss wissen, dass der Unternehmer die Zahlung nicht für sich, sondern für einen Dritten vereinnahmt (UStR Rz 656; Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm. 6). Die gleichen Grundsätze sollten auch für die Verausgabung gelten.

Im vorliegenden Fall wird bereits bei der Angebotserteilung, die idR telefonisch erfolgt, vereinbart, dass der Kunde an österreichischen staatlichen Lottospielen („6 aus 45“

oder „Euromillionen“) teilnehmen wird. Dies wird dann nochmals im Annahme- bzw. Willkommenschreiben von ZZ festgehalten (siehe Anlage 4: Willkommenschreiben). Es ist daher jedem einzelnen Beteiligten der Tippgemeinschaften eindeutig bekannt, dass er mit seinem Spieleantrag an den österreichischen staatlichen Spielen „6 aus 45“ oder „Euromillionen“ teilnimmt und daher die Spieleanträge für die Weiterleitung an die Lottogesellschaft bestimmt sind.

Was die Herausgabe der Spieleanträge betrifft, so wird dem Trafikanten (Vermittler der Lottogesellschaft) offengelegt, dass ZZ lediglich ein Vermittler der in der Rechtsform einer GesbR organisierten Tippgemeinschaften ist und die Tipps und Spieleanträge somit nicht für die ZZ, sondern für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler abgegeben werden (siehe dazu Ausführungen im Punkt 1.2. a).

c) „Geschäfte für den, den sie angehen“

Ferner ist zu bemerken, dass sowohl nach dem Zivil- als auch nach dem Umsatzsteuerrecht die nicht im fremden Namen abgeschlossenen Geschäfte unter bestimmten Voraussetzungen als im fremden Namen abgeschlossene Geschäfte wirken. Solche Geschäfte werden in der Literatur und in der Rechtsprechung als „Geschäfte für den, den sie angehen“ bezeichnet (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034; Ruppe, UStG Kommentar, § 4 Tz 129; Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I, 8. Auflage, 171).

„Geschäfte für den, den sie angehen“ stellen sofort erfüllte Barkäufe dar, bei denen die vertragsschließenden Teile an der Identität des Partners regelmäßig nicht interessiert sind. Es ist ihnen gleichgültig, mit wem sie kontrahieren, ob das Geschäft für den Handelnden oder für eine andere Person gelten soll. Deshalb wirken diese Geschäfte sowohl zivil- als auch umsatzsteuerrechtlich auch dann für den „materiell Beteiligten“, wenn der handelnde Unternehmer nicht im fremden Namen abgeschlossen hat. Mit anderen Worten gelten diese Geschäfte als im Namen des materiell Beteiligten abgeschlossene Geschäfte und führen daher zur Entstehung einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen dem materiell Beteiligten und dem Dritten. Der handelnde Unternehmer wird dann trotz des Nichtauftretens im fremden Namen als Vermittler angesehen und die Beträge, die er im Rahmen dieser Geschäfte tatsächlich für eine andere Person vereinnahmt bzw. verausgibt hat, werden als durchlaufende Posten behandelt (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034; Ruppe, UStG Kommentar, § 4 Tz 129; Quatschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 4 Tz 25; Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I, 8. Auflage, 171).

So ist auch der Lottogesellschaft bzw. dem Trafikanten (Vermittler der Lottogesellschaft) gleichgültig, mit wem Spielverträge abgeschlossen werden und für wen sie gelten sollen, zumal nach den Spielbedingungen der Lottogesellschaft die Spielteilnahme anonym erfolgt (Punkt 5.3). Die Spielverträge werden auch sofort bar abgewickelt. Daraus folgt, dass die Spielverträge „Geschäfte für den, den sie angehen“ darstellen und daher sowohl aus zivil- als auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht für die „materiell Beteiligten“ wirken, selbst wenn der Handelnde nicht im fremden Namen abgeschlossen hat.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass selbst wenn die Spielverträge im eigenen Namen von ZZ abgeschlossen werden würden, würden sie trotzdem sowohl zivil- als auch umsatzsteuerrechtlich für die materiell beteiligten Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler wirken und daher als im Namen dieser Tippgemeinschaften/ Spieler abgeschlossene Spielverträge gelten. ZZ würde auch in diesem Fall bei dem Vertragsabschluss lediglich als Vermittler auftreten und wäre daher berechtigt, die für die Weiterleitung an die Lottogesellschaft vereinnahmten und anschließend bei der Lottogesellschaft verausgabten Spieleinsätze als durchlaufende Posten zu behandeln.

1.3. Fazit

Aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 UStG folgt, dass für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens nur eine äußerlich erkennbare Vereinnahmung und Verausgabung des Betrages für eine andere Person maßgebend ist. Der Dritte muss wissen, dass der Unternehmer den Betrag nicht für sich, sondern für eine andere Person vereinnahmt bzw. verausgabt (UStR Rz 656; Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm. 6). Eine bestimmte rechtliche Gestaltung des Handelns des Unternehmers für eine andere Person als Voraussetzung für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten.

Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 3 UStG sind also im vorliegenden Fall schon dadurch erfüllt, dass:

für jeden Dritten aus der tatsächlichen Geschäftsabwicklung eindeutig erkennbar ist, dass ZZ nicht für sich, sondern für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler handelt (siehe oben lit a), und

jedem einzelnen Spieler bekannt ist, dass die Spieleinsätze nicht für ZZ, sondern für die Weiterleitung an die Lottogesellschaft bestimmt sind (siehe oben lit b), und

dem Vermittler der Lottogesellschaft, dem Trafikanten, bekannt ist, dass die Spieleinsätze für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler abgegeben werden (siehe oben lit b).

Das Vorliegen des durchlaufenden Postens folgt im vorliegenden Fall auch aus der besonderen Rechtsnatur der Spielgeschäfte als „Geschäfte für den, den sie angehen“, welche stets als im Namen der materiell Beteiligten (hier: Tippgemeinschaften/Spieler) abgeschlossene Geschäfte gelten.

Darüber hinaus legen die Teilnahmebedingungen ausdrücklich fest (siehe Anlage 1), dass ZZ die Spielverträge „für den Spieler/die Spielgemeinschaft in dessen/deren Namen und auf dessen/deren Rechnung“ mit der Lottogesellschaft abschließt. Daraus folgt, dass ZZ als Vertreter für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler handelt, sodass die Spielverträge stets als zwischen der Lottogesellschaft und der jeweiligen Tippgemeinschaft bzw. den ihr angehörigen Spielern abgeschlossen gelten. Die Spieleinsätze, welche ZZ als Vertreter für den Abschluss dieser Spielverträge

vereinnahmt, stellen daher sowohl aus zivil- als auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht durchlaufende Posten dar.

Nicht nachvollziehbar ist die ... Auffassung des Finanzamtes Linz, „dass die Bestimmung des § 4 Abs. 3 UStG nicht für die Beträge, welche für den Kauf der Lottoscheine verwendet werden, anzuwenden“ sei. Dem Gesetz ist eine solche Ausnahmeregelung keinesfalls zu entnehmen. Auch in der Rechtsprechung und in der Literatur finden sich keine derartigen Aussagen. Im Gegenteil ist in der Literatur hinsichtlich des Trafikanten die Auffassung vertreten, dass dann, wenn der Trafikant als Vermittler der Lottogesellschaft handelt und die Spielverträge daher unmittelbar zwischen dem Teilnehmer und der Lottogesellschaft abgeschlossen werden, die für die Lottoscheine gezahlten Beträge (Spieleinsätze) bei dem Trafikanten durchlaufende Posten darstellen (Kolacny/Mayer, UStG, § 6 Anm. 29; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4 Anm. 351; Ruppe, UStG Kommentar, § 4 Tz 132/1). Das Gleiche sollte konsequenterweise auch für den Vermittler der Spielteilnehmer (hier: ZZ) gelten.

2. Vorliegen einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern einerseits und der Lottogesellschaft andererseits

Nach herrschender Meinung bedarf es für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen dem Zahlenden und dem Dritten, also im vorliegenden Fall zwischen den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern einerseits und der Lottogesellschaft andererseits.

2.1. Unmittelbare Rechtsbeziehung aufgrund der besonderen Rechtsnatur des Spielgeschäfts

Wie im Punkt II.1.2.c. bereits ausgeführt, handelt es sich bei den Spielgeschäften um sofort erfüllte Barkäufe, die unabhängig davon, in welchem Namen sie abgewickelt werden, sowohl zivil- als auch umsatzsteuerrechtlich stets nur für den materiell Beteiligten wirken („Geschäfte für den, den sie angehen“). Diese Rechtsgeschäfte gelten somit als im Namen der materiell Beteiligten abgeschlossene Geschäfte und führen daher zur Entstehung einer unmittelbaren Rechtsbeziehung nicht zwischen dem Handelnden (hier: ZZ) und dem Dritten (hier: Lottogesellschaft), sondern zwischen dem Dritten (hier: Lottogesellschaft) und dem materiell Beteiligten (hier: Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler).

2.2. Unmittelbare Rechtsbeziehung aufgrund des Miteigentums der Spieler an Lottoscheinen

Gemäß Punkt 5.3 der Spielbedingungen der Lottogesellschaft erfolgt die Spielteilnahme anonym. Der einzige Nachweis der Spielteilnahme sowie eines allfälligen Gewinnanspruches ist die Quittung (Punkt 4.1). Gewinnansprüche bestehen nur aufgrund der Quittung (Punkt 11.1). Daraus folgt, dass nach den Spielbedingungen der Lottogesellschaft der Spielvertrag mit dem Berechtigten an der Quittung zustande kommt.

Die Teilnahmebedingungen legen im Punkt I letzter Satz fest, dass „jeder Teilnehmer entsprechend des von ihm bezahlten Anteils Miteigentümer der Spielscheine wird, welche durch Auftrag im Namen und auf Rechnung der Tippgemeinschaft durch ZZ treuhändig erworben und verwahrt werden“. Auch im Punkt V zweiter Satz der Teilnahmebedingungen wird festgelegt, dass die Lotto-Spielquittungen das „Eigentum der Tippgemeinschaften“ und somit das Miteigentum der diesen Tippgemeinschaften angehörigen Spieler werden. Aufgrund seiner Eigentümereigenschaft kann jeder einzelne Spieler Einsicht in die beim Notar verwahrten Spielquittungen seiner Tippgemeinschaft nehmen. Dieses Einsichtsrecht ist ausdrücklich auch in den Teilnahmebedingungen von ZZ verankert (Punkt V dritter Satz der Teilnahmebedingungen).

Daraus folgt, dass die Quittungen, die vom Trafikanten als Bestätigung der Abgabe der Tipps und Spieleinsätze und damit auch der Spielteilnahme ausgestellt werden, bzw. die getippten Spielscheine Eigentum der Tippgemeinschaften/GesbR werden. Die einzelnen Spieler werden dann entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen an den Tippgemeinschaften/GesbR Miteigentümer dieser Quittungen bzw. der getippten Spielscheine.

Dieses in den Teilnahmebedingungen vorgesehene Miteigentum der Spieler an den Quittungen bzw. getippten Lottoscheinen wird auch durch die tatsächliche Abwicklung bestätigt. In der tatsächlichen Abwicklung wird eindeutig davon ausgegangen, dass die Quittungen bzw. die getippten Lottoscheine den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern gehören (siehe Anlage 7: Schriftverkehr mit den Spielern; auch Anlage 9: Bestätigung vom Notar).

In Verbindung mit den Spielbedingungen der Lottogesellschaft kommt daher der Spielvertrag mit den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern zustande. Als Miteigentümer der die Spielteilnahme bestätigenden Quittungen und damit auch als Vertragspartner der Lottogesellschaft haben die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler direkte Rechtsansprüche gegenüber der Lottogesellschaft und können diese Rechtsansprüche auch tatsächlich geltend machen. Sie können insbesondere die Herausgabe von Quittungen vom Notar, der sie verwahrt, verlangen und dann ohne Mitwirkung von ZZ die ihnen aufgrund dieser Quittungen zustehenden Gewinnansprüche direkt bei der Lottogesellschaft geltend machen. Sollte die beim Notar für die Tippgemeinschaft und die ihr angehörigen Spieler verwahrte Quittung verloren gehen, so kann die Tippgemeinschaft/Spielergemeinschaft ihren Gewinnanspruch gegenüber der Lottogesellschaft nicht geltend machen, der Notar bzw. ZZ werden aber schadenersatzpflichtig, wenn sie beim Verlust ein Verschulden (wegen mangelhafter Verwahrung) trifft.

2.3. Unmittelbare Rechtsbeziehung aufgrund der Zurechnung der erspielten Gewinne den Tippgemeinschaften/Spielern

In den Teilnahmebedingungen von ZZ wird Folgendes festgelegt: „ZZ macht die Gewinne der Tippgemeinschaften gegenüber den Lotteriegesellschaften geltend. ... ZZ

nimmt als Treuhänder die Gewinne für die Tippgemeinschaft entgegen und veranlasst die Auszahlung der Gewinne an die jeweiligen Mitspieler. ... Jeder Mitspieler einer Tippgemeinschaft wird zudem ermächtigt, in Gemeinschaft mit ZZ Gewinne seiner Spielgemeinschaft gegenüber den Lotteriegesellschaften geltend zu machen und die Auszahlung dieser Gewinne an ZZ zu verlangen“ (Punkt V). Aus dem Punkt I zweiter Satz der Teilnahmebedingungen folgt, dass „der Mitspieler einen Gewinnanspruch auf den Teil des Gesamtgewinns einer Tippgemeinschaft“ erwirbt, „der seinem Anteil am Einsatz seiner Tippgemeinschaft entspricht“.

Nach den Teilnahmebedingungen werden somit die erspielten Gewinne direkt den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern und nicht der ZZ zugerechnet.

Die Spieler sind zudem Miteigentümer der Quittungen bzw. der getippten Lottoscheine, welche nach den Spielbedingungen den einzigen Nachweis der Spielteilnahme sowie eines allfälligen Gewinnanspruches darstellen (siehe Punkt I letzter Satz und Punkt V zweiter Satz der Teilnahmebedingungen, Punkt 4.1 und 11.1 der Spielbedingungen).

Die Firma ZZ ist somit an den Spielgewinnen, die von der Lottogesellschaft ausbezahlt werden, überhaupt nicht beteiligt. Sie ist nicht Eigentümerin der Spielscheine. Sie tritt lediglich als Vertreter bzw. Vermittler auf, dem die Besorgung der Auszahlung der erspielten Gewinne an die Tippgemeinschaften und die Verteilung der ausgezahlten Gewinne unter die Spieler entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen an der jeweiligen Tippgemeinschaft obliegt.

...

2.4. Unmittelbare Rechtsbeziehung aufgrund der in den Teilnahmebedingungen verankerten Vertretereigenschaft von ZZ

Das Vorliegen einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern einerseits und der Lottogesellschaft andererseits folgt auch aus der in den Teilnahmebedingungen entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen verankerten Vertretereigenschaft von ZZ (siehe Punkt 1.1.).

Da ZZ als Vertreter der Tippgemeinschaften handelt, gelten alle von ihr in Vertretung abgeschlossenen Spielverträge stets als zwischen der Lottogesellschaft und der jeweiligen Tippgemeinschaft/den Spielern abgeschlossen. Für ZZ entstehen aus diesen Spielverträgen keine Rechtsfolgen. Die unmittelbaren Vertragspartner der Lottogesellschaft sind daher stets die Tippgemeinschaften bzw. die ihnen angehörigen Spieler. ZZ ist nur ein Mittelsmann, dem lediglich die Organisation der Teilnahme der Tippgemeinschaften an österreichischen Lottospielen obliegt. Dabei macht sie nicht ihre eigenen Ansprüche geltend und erfüllt nicht ihre eigenen Verbindlichkeiten, sondern wird für die Tippgemeinschaften tätig (siehe Ruppe, UStG Kommentar, § 4 Tz 128).

2.5. Fazit

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es im vorliegenden Fall eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern einerseits und der Lottogesellschaft andererseits gegeben ist.

Dies folgt einerseits aus der besonderen Rechtsnatur der durch ZZ abzuschließenden Spielgeschäfte als „Geschäfte für den, den sie angehen“, die sowohl zivil- als auch umsatzsteuerrechtlich auch dann für die materiell Beteiligten wirken, wenn der Handelnde nicht im fremden Namen bzw. im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine unmittelbare Rechtsbeziehung entsteht in diesem Falle zwischen dem materiell Beteiligten (hier: Tippgemeinschaften/Spieler) und dem Dritten (hier: Lottogesellschaft).

Andererseits geht das Vorliegen einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen den Tippgemeinschaften/Spielern und der Lottogesellschaft daraus hervor, dass entsprechend den Teilnahmebedingungen von ZZ und den tatsächlichen Verhältnissen das Eigentum an den Quittungen bzw. getippten Lottoscheinen unmittelbar den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern zusteht und daher entsprechend den Spielbedingungen der Lottogesellschaft die Tippgemeinschaften/Spieler selbst unmittelbare Vertragspartner der Lottogesellschaft sind.

Auch eine direkte Zuordnung der erspielten Gewinne zu den Tippgemeinschaften/Spielern spricht für das Vorliegen einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen der Lottogesellschaft und den Tippgemeinschaften/Spielern.

Ferner spricht auch die in den Teilnahmebedingungen entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen ausdrücklich verankerte Vertretereigenschaft von ZZ für das Vorliegen einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen den Tippgemeinschaften und den ihnen angehörigen Spielern einerseits und der Lottogesellschaft andererseits.

3. Bekanntgabe der Namen der Spielteilnehmer

Im Rahmen der Außenprüfung für den Zeitraum von 2/2006 bis 11/2006 wurde vom Finanzamt Linz ausgeführt, dass für die Herstellung einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen den Spielern und der Lottogesellschaft auch die einzelnen Namen der Teilnehmer einer Lottogemeinschaft auf dem Lottoschein angeführt werden müssten. Gleichzeitig führte aber das Finanzamt als Voraussetzung für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens aus, „dass der Zahlungsverpflichtete und der Zahlungsempfänger jeweils den Namen des anderen ... erfahren“ müssen.

Wie im Punkt 1.2.b. bereits dargelegt, wird im vorliegenden Fall jedem einzelnen Spieler zunächst im telefonischen Gespräch bei der Angebotserteilung und dann im Willkommenschreiben mitgeteilt, dass er an den Lottospielen teilnimmt, die durch die österreichische staatliche Lottogesellschaft organisiert werden („6 aus 45“ bzw. „Euromillionen“).

Wie bereits oben ausgeführt, werden die einzelnen Kunden von ZZ zu den in der Rechtsform einer GesbR organisierten Tippgemeinschaften zusammengeschlossen, die

dann als solche unter ihren Namen (Nummern) an den Lottospielen der Lottogesellschaft teilnehmen. Diese Tippgemeinschaften bzw. GesbR sind also die eigentlichen Spieler und Vertragspartner der Lottogesellschaft. Der Name der Tippgemeinschaft ist als Nummer festgelegt worden. Dem Trafikanten gegenüber werden die Nummern/Namen dieser Tippgemeinschaften bekannt gegeben.

In bestimmten Fällen sehen die Teilnahmebedingungen für ZZ die Möglichkeit vor, der Lottogesellschaft (unmittelbar oder mittelbar durch ihren Vermittler: Trafikanten) die Namen der einzelnen Beteiligten der Tippgemeinschaften bekannt zu geben (Punkt V fünfter Satz der Teilnahmebedingungen). Dies ist jedoch entbehrlich, da, wie oben ausgeführt, die eigentlichen Teilnehmer an Lottospielen und Vertragspartner der Lottogesellschaft die in der Rechtsform einer GesbR zusammengeschlossenen Tippgemeinschaften sind.

Aus dem Gesagten folgt, dass die vom Finanzamt im Laufe der Außenprüfung für den Zeitraum von 2/2006 bis 11/2006 angeführte Voraussetzung für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens, dass der Zahlungsverpflichtete und der Zahlungsempfänger jeweils den Namen des anderen erfahren müssen, im gegenständlichen Fall erfüllt worden ist.

Aber selbst wenn die Namen der Tippgemeinschaften/Spieler dem Trafikanten nicht mitgeteilt werden würden, würde dies die Anerkennung der Spieleinsätze als durchlaufende Posten nicht verhindern. Denn die Namensnennung der Spieler ist für das wirksame Handeln für eine andere Person nicht erforderlich. So hat der OGH im Urteil vom 13.3.1996, 5 Ob 506/96 ausgeführt, dass der zivilrechtliche Offenlegungsgrundsatz nicht die Namensnennung des Geschäftsherrn (Tippgemeinschaft/Spielers) erfordert. Daher hat auch der VwGH am 9.3.2005, 2001/13/0020 entschieden, dass Spieleinsätze (bei Pyramidenspielen) auch ohne Namensnennung der Spieler durchlaufende Posten sind.

Das vom Finanzamt angeführte Erfordernis der Angabe der einzelnen Namen der Spielteilnehmer auf dem Lottoschein ist weder aus der geltenden Gesetzgebung noch aus der aktuellen Literatur ableitbar. Nur bei der Einführung der Lottospiele in Österreich musste der Name des Spielers auf dem Lottoschein angegeben werden. Diese Regelung – und der dafür erforderliche Platz auf dem Lottoschein – wurde jedoch schon seit längerem geändert. So wurde uns von der österreichischen Lottogesellschaft bestätigt, dass bis zum Jahr 1992 der Name und die Adresse des Spielers oder seine Bankverbindung am Lottoschein anzuführen waren und im Jahr 1992 eine Umstellung zur anonymen Spielweise erfolgt ist.

Darüber hinaus ist das Erfordernis der Angabe der einzelnen Namen der Spielteilnehmer auf dem Lottoschein mit der Bestimmung der aufgrund des Glücksspielgesetzes erstellten und vom Bundesministerium für Finanzen gem. § 16 GSpG bewilligten Spielbedingungen der Lottogesellschaft unvereinbar, nach welcher die Spielteilnahme anonym erfolgen muss (Punkt 5.3).

Auch im § 51 Abs. 1 GSpG wird ausdrücklich festgehalten, dass über die Spieler und ihre Teilnahme am Spiel Verschwiegenheit (Spielgeheimnis) zu bewahren ist. Demnach

würde die Angabe der Spielernamen auf den Lottoscheinen zur Verletzung des gesetzlich verankerten Spielgeheimnisses führen.

4. Betragsmäßige Bekanntgabe des durchlaufenden Postens

Im Rahmen der Außenprüfung für den Zeitraum von 2/2006 bis 11/2006 wurde vom Finanzamt Linz ausgeführt, dass der Betrag des durchlaufenden Postens dem Zahlenden für jeden Einzelfall bekannt sein müsse. Dazu finden sich in der Gesetzgebung, Richtlinien, Rechtsprechung und Literatur folgende Aussagen:

4.1. UStG

§ 4 Abs. 3 UStG verlangt nur, dass die Beträge durch Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Das Erfordernis der betragsmäßigen Bekanntgabe des durchlaufenden Postens an den Zahlenden lässt sich also aus dem UStG nicht ableiten.

4.2. Mehrwertsteuerrichtlinien und herrschende Auffassung in der Rechtsprechung und Literatur

Gemäß Art. 11 Abs. 3 lit. c der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie muss der Steuerpflichtige „den tatsächlichen Betrag dieser Auslagen nachweisen“ und kann keinen Vorsteuerabzug dafür vornehmen. Es ist somit nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie für die Geltendmachung eines durchlaufenden Postens ausreichend, wenn der Steuerpflichtige den tatsächlichen Betrag des durchlaufenden Postens nachweist.

Nach herrschender Auffassung in der Rechtsprechung und Literatur setzen durchlaufende Posten voraus, dass Betrag, Verpflichtung und Wille zur Weiterleitung klar und eindeutig feststehen (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 4 Tz 25; VwGH 14.11.1990, 90/13/0104).

Diese Nachweisvoraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt. In den Teilnahmebedingungen wird ausdrücklich festgelegt, dass im jeweiligen Spielbeitrag, welchen der Kunde an ZZ für die gemeinschaftliche Teilnahme an den österreichischen Lottospielen zahlt, der Lottoeinsatz, Scheingebühren und Servicegebühren enthalten sind; wobei der Anteil für den Kauf der Lottoscheine (Lottoeinsatz) einen durchlaufenden Posten darstellt. Es wird zwischen ZZ und jedem einzelnen Spieler eine exakte Vereinbarung über die Anzahl der zu spielenden Tipps und Joker sowie über die Anzahl der Spieler pro Spielgemeinschaft getroffen (im telefonischen Gespräch bei der Angebotserteilung und im Willkommenschreiben). Der Preis für einen Tipp und Joker wird von der Lot tog esellschaft einheitlich bestimmt und in ihren öffentlich zugänglichen Spielbedingungen festgehalten (EUR 0,85 pro Tipp und EUR 1,10 pro Joker bei „Lotto 6 aus 45“ bzw. EUR 2,00 pro Tipp bei „Euromillionen“). Es steht somit im vorliegenden Fall immer eindeutig fest, welcher Betrag für die Abgabe der Tipps und Joker bei der Lot tog esellschaft verwendet wird und welcher Betrag Entgelt für die Organisations- und Serviceleistungen von ZZ ist. Auch in der Buchhaltung werden diese Beträge getrennt verbucht.

Aufgrund der Teilnahmebedingungen ist ZZ verpflichtet, die vereinnahmten Spieleinsätze ausschließlich zum Erwerb der Lottoscheine zu verwenden, also diese gegen Abgabe der vereinbarten Tipps und Joker an die Lotteriesellschaft weiterzuleiten. Dieser Verpflichtung zur Weiterleitung der Spieleinsätze an die Lotteriesellschaft ist ZZ auch stets anstandslos nachgekommen. Die Weiterleitung der Beträge an die Lotteriesellschaft ist auch aufgrund der Zwischenschaltung eines Notars, der die Lottoscheine für die Spieler verwahrt, gewährleistet und für die Spieler jederzeit direkt beim Notar überprüfbar.

4.3. Umsatzsteuerrichtlinien

Nach den UStR Rz 656 gilt: „Was die Verrechnung betrifft, so brauchen durchlaufende Posten in der Rechnung (§ 11 UStG) nicht angegeben werden. Werden sie angegeben, dürfen sie nur getrennt vom Entgelt angeführt werden.“ (ebenso Ruppe, UStG Kommentar, § 11 Tz 83; Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar, § 4 Tz 50).

Die Umsatzsteuerrichtlinien wie auch Ruppe und Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig verlangen also eine vom Entgelt getrennte Angabe des durchlaufenen Postens in einer Rechnung, aber nur für den Fall, dass der durchgeleitete Betrag in die Rechnung überhaupt aufgenommen wird.

Im vorliegenden Fall wird aber keine umsatzsteuerliche Rechnung durch ZZ an die Spieler ausgestellt, sodass die Frage nach dem gesonderten Rechnungsausweis überhaupt nicht entsteht.

4.4. Bekanntgabe der betragsmäßigen Zusammensetzung des Spielbeitrags

Obwohl dies, wie oben dargelegt, keine Voraussetzung für das Vorliegen eines durchlaufenden Postens ist, wird von ZZ seit 2007 ihren Kunden gegenüber auf ihrer Internetseite ausdrücklich bekanntgegeben, welcher genaue Betrag als Spieleinsatz bei der Lotteriesellschaft verwendet wird (siehe Anlage 8).

4.5. Fazit

Es ist also nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt Linz in der Bekanntgabe der durchgeleiteten Beträge an die Spieler eine Voraussetzung für das Vorliegen des durchlaufenden Postens sieht, obwohl dies weder dem Gesetz, noch der 6. Mehrwertsteuer- sowie den Umsatzsteuerrichtlinien zu entnehmen ist und auch nicht der herrschenden Auffassung in der Literatur entspricht (Ruppe, UStG Kommentar, § 11 Tz 83; Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar, § 4 Tz 50; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 4 Tz 25). In den Richtlinien und in der Literatur wird vielmehr nur verlangt, dass der Betrag des durchlaufenden Postens eindeutig feststeht und vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann. Ferner muss der Steuerpflichtige zur Weiterleitung verpflichtet und auch in der Lage sein. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt.

Nur für den Fall der Ausstellung einer Rechnung und der Aufnahme der durchgeleiteten Beträge in diese Rechnung sehen die UStR vor, dass der Betrag des durchlaufenden

Postens getrennt vom Entgelt angeführt werden muss. Im vorliegenden Fall werden aber keine Rechnungen an die Spieler ausgestellt.

Seit 2007 kann die genaue betragsmäßige Zusammensetzung des Spielbeitrages von jedem Teilnehmer der Internetseite von ZZ, auf welche sowohl im Willkommenschreiben, als auch in den Teilnahmebedingungen verwiesen wird, jederzeit entnommen werden (siehe Anlage 8).

III. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die durch die Spieler geleisteten und durch ZZ an die Lottogesellschaft weitergeleiteten Spieleinsätze aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht durchlaufende Posten darstellen, da:

1) Vereinnahmung und Verausgabung im Namen und für Rechnung der Tippgemeinschaften und der ihnen angehörigen Spieler erfolgt, da:

Handeln von ZZ für die Tippgemeinschaften als ihr Vertreter;

äußerlich erkennbares Handeln von ZZ für die Tippgemeinschaften/Spieler;

Wissen der Tippgemeinschaften und jedes einzelnen Spielers, dass ihre/seine Spieleinsätze für die Weiterleitung an die Lottogesellschaft vereinnahmt werden;

Wissen der Lottogesellschaft (mittelbar durch ihren Vermittler, den Trafikanten), dass die Spieleinsätze für die Tippgemeinschaften und die ihnen angehörigen Spieler abgegeben werden;

besondere Rechtsnatur der Spielgeschäfte als „Geschäfte für den, den sie angehen“, die stets als im Namen der materiell Beteiligten (hier: Tippgemeinschaften/Spieler) abgeschlossene Geschäfte gelten;

2) Vorliegen einer unmittelbaren Rechtsbeziehung zwischen den Tippgemeinschaften bzw. den ihnen angehörigen Spielern einerseits und der Lottogesellschaft andererseits, da:

besondere Rechtsnatur der Spielgeschäfte als „Geschäfte für den, den sie angehen“, die für die materiell Beteiligten wirken und daher als mit materiell Beteiligten abgeschlossene Geschäfte gelten;

unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen den Tippgemeinschaften/Spielern und der Lottogesellschaft aufgrund des Miteigentums der Spieler an Quittungen bzw. an getippten Lottoscheinen;

direkte Zuordnung der erspielten Gewinne zu den Tippgemeinschaften bzw. den ihnen angehörigen Spielern;

Zustandekommen der Spielverträge zwischen der Lottogesellschaft und den Tippgemeinschaften/Spielern, weil ZZ als Vertreter der Tippgemeinschaften/Spieler (im Namen der Tippgemeinschaften/Spieler) handelt und die Spielverträge daher

zwischen der Lottogesellschaft und den Tippgemeinschaften/Spielern abgeschlossen werden;

3) Bekanntgabe des Namens des Zahlungsempfängers (Lottogesellschaft) an jeden einzelnen Spieler sowie Bekanntgabe der Namen der Zahlungsverpflichteten (Tippgemeinschaften/Spieler) an den Trafikanten (Vermittler der Lottogesellschaft), Möglichkeit der Bekanntgabe der Namen der einzelnen Beteiligten der Tippgemeinschaften an die Lottogesellschaft (mittelbar durch ihren Vermittler, Trafikanten, oder unmittelbar);

4) Bestimmtheit und Nachweisbarkeit der durchgeleiteten Beträge (Spieleinsätze), Verpflichtung von ZZ zur Weiterleitung der Spieleinsätze an die Lottogesellschaft und stets anstandslose Erfüllung dieser Verpflichtung; Bekanntgabe der Zusammensetzung der Spielbeiträge in den neuen Teilnahmebedingungen von ZZ, Bekanntgabe der betragsmäßigen Zusammensetzung der Spielbeiträge auf der Internetseite von ZZ.

Die Anlagen 4 bis 9 sind:

Anlage 5: Schreiben an einen Trafikanten, in dem ZZ für "Vermittlung von Lottospielern ..." bestimmte Nettobeträge zuzüglich 20% USt in Rechnung stellt.

Anlage 6: Schreiben, in dem ein Trafikant unter Angabe der jeweiligen Gemeinschaftsnummer (umsatzsteuerfrei) "An den Treuhänder ZZ" Lottoscheine in Rechnung stellt.

Anlage 4 und 7: Schreiben von ZZ, aus dem der vom Spieler zu zahlende Betrag und wieviel Tipps dafür von der Spielgemeinschaft gespielt werden, hervorgeht, sowie ua. ein Ausdruck, welche Tipps und Joker für eine bestimmte Spielgemeinschaft abgegeben wurden.

Anlage 8: Internetausdruck, aus dem der vom Spieler pro Woche zu zahlende Betrag (12 Euro), wieviel Tipps pro Monat abgegeben werden (784), der Preis je Tipp (2 Euro), der Spieleanstalt der Tippgemeinschaft (1.568 Euro) und der auf den einzelnen Spieler entfallende Spieleanstalt (15,84 Euro) zu ersehen ist.

Mit Mail vom 7.5.2007 schrieb der von ZZ beauftragte Notar Folgendes an die steuerliche Vertreterin (= Anlage 9):

Bezugnehmend auf Ihre Anfrage darf ich bestätigen, dass ich treuhändig jeweils die Spielquittungen für die Spielgemeinschaften in Verwahrung nehme. Dies betrifft sowohl Euromillionen als auch Lotto 6/45.

Der Ablauf stellt sich jeweils so dar, dass ich vor der ersten Ziehung eines Monates jeweils diese Quittungen übernehme und sie nach der letzten betreffenden Ziehung wieder an die ZZ ausfolge.

Anfragen der einzelnen Spieler, ob diese Quittungen bei mir aufliegen, können von diesen jederzeit gestellt werden und sind von mir gemäß dem Treuhandauftrag zu beantworten. In der Praxis gehen sehr wenige Anfragen ein, da jeder einzelne Spieler im Internet selbst

überprüfen kann, welche Zahlen für ihn gespielt wurden und ob ein Gewinn für seine Spielgemeinschaft gegeben ist. Offensichtlich funktioniert die Abwicklung seitens der ZZ bestens, da so wenige Anfragen kommen.

An der Gewinnauszahlung selbst bin ich nicht beteiligt. Ich kann aber selbstverständlich, wenn eine Anfrage eines Spielers käme, überprüfen, ob die Auszahlung an ihn korrekt war.

Es war zwar der Wunsch von ZZ vorhanden, dass ich die Auszahlung übernehmen sollte, aber aus Gründen der Vereinbarkeit mit den notariellen Treuhandrichtlinien (ich müsste die Richtigkeit jeder einzelnen Auszahlung prüfen und würde dafür haften) und dem damit verbundenen administrativen Aufwand ist mir dies nicht möglich.

Den Berufungen ist auch eine Rechtliche Stellungnahme von Rechtsanwälten beigelegt. Darin wird ua. ausgeführt:

Im Punkt 5.2 der Spielbedingungen der Lottogesellschaft ist geregelt, dass der Spielvertrag zwischen den Teilnehmern und der Gesellschaft als abgeschlossen gilt, wenn die Daten des Wettscheines bzw. Quicktipps über die in der Online-Annahmestelle befindlichen technischen Einrichtungen bzw. über sonstige Medien übertragene Daten bei der Gesellschaft einlagen, entsprechend gesichert und auswertbar sind sowie durch Ausdruck und Ausfolgung der Quittung bestätigt sind.

Im Punkt 5.3 wird festgehalten, dass die Spielteilnahme anonym erfolgt.

Laut Punkt 4.1 erhält der Spielteilnehmer nach Einlesen des Wettscheines eine gesonderte Quittung. diese Quittung ist der einzige Nachweis der Spielteilnahme sowie eines allfälligen Gewinnanspruches.

Nach Punkt 11.1 bestehen Gewinnansprüche nur aufgrund der Quittung.

Daraus wird gefolgert, dass eine Namensnennung nicht Voraussetzung für das Zustandekommen eines Spielvertrages sei. Entscheidend sei ausschließlich, wem die Quittung gehört, die einen Gewinnanspruch vermittelt. Im vorliegenden Fall sei jeder Teilnehmer entsprechend des von ihm bezahlten Anteils Miteigentümer der Quittung und daher Spieler. ZZ sei lediglich als Stellvertreter und Verwahrer anzusehen.

Über diesbezüglichen telefonischen Vorhalt teilte die steuerliche Vertreterin mit, in welchen wesentlichen Punkten der in der Berufung dargelegte Sachverhalt (nach ihrer Ansicht) von jenem Sachverhalt abweicht, welcher der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.7.2010, 2008/15/0272, zugrunde lag.

In der Urteilsbegründung lehnte der VwGH im oa. Urteil die Eigenschaft als durchlaufende Posten für jene Entgeltbestandteile, die auf den Erwerb der Spielscheine entfallen, mit folgenden Begründungen ab:

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

Im gegenständlichen Fall ist dem Kunden der GmbH die exakte Höhe jenes Betrages aus seinen laufenden Zahlungen, der an die Österreichische Lotterien GmbH als Entgelt für

Lotto-Tipps gezahlt wird, nicht bekannt. In der Beschwerde wird ausdrücklich eingeräumt, dass die GmbH den Kunden gegenüber keine explizite Aufschlüsselung vorgenommen hat. 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 Lotteriegesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar.“

„Die Lotteriegesellschaft erbringe ihre Wettumsätze ausschließlich an die GmbH als unmittelbare Spielteilnehmerin, weil lediglich sie über den Wettschein bzw. die Spielteilnahmequittung verfügt. Die GmbH sei alleinige Inhaberin eines Nachweises der Spielteilnahme sowie eines allfälligen Gewinnanspruches, sodass nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Lotteriegesellschaft die Gewinnchance lediglich ihr eingeräumt sei.“

Da der gegenständliche, von ZZ verwirklichte Sachverhalt grundlegend anders gelagert ist, kann das o.a. Urteil nicht angewendet werden. Folgende drei wesentliche Unterschiede sind auszumachen:

1. Außenverhältnis der Spielgemeinschaften und Zuordenbarkeit der Lottoscheine
Zugrundeliegender Sachverhalt der VwGH-Rechtsprechung vom 29.7.2010, 2008/15/0272:

Im Fall, den der VwGH in der o.a. Rechtssache zu beurteilen hatte, waren vertragliche Beziehungen lediglich einerseits zwischen dem Initiator der Spielgemeinschaften und seinen Kunden und andererseits zwischen dem Initiator und der Lotteriegesellschaft gegeben. Es stand außer Streit, dass die Kunden der Beschwerdeführerin in keinerlei Rechtsbeziehung zur Lotteriegesellschaft standen. Die Zusammenfassung der Spielinteressenten hatte nur spielorganisatorische Gründe. Die Spielgemeinschaften selbst traten nicht nach außen hin in Erscheinung. Daher war auch eine Zuordnung der Spielverträge auf die einzelnen Spielgemeinschaften nicht möglich.

Sachverhalt wie in der Berufung dargelegt:

Jene Spielgemeinschaften, die von ZZ betreut werden, treten im Gegensatz dazu sehr wohl nach außen hin in Erscheinung. Jeder Teilnehmer wird entsprechend seines von ihm bezahlten Einsatzes Miteigentümer der Spielscheine. Dem Trafikanten, der als Vermittler zwischen Lotteriegesellschaft und Spielgemeinschaft auftritt, werden bei der Tippabgabe die Namen aller Spieler offen gelegt. In der Rechnung werden als Leistungsempfänger der getippten Spielscheine die Tippgemeinschaften genannt. Weiters sieht Punkt I letzter Satz der Teilnahmebedingungen vor, dass Spielscheine stets „durch Auftrag im Namen und auf Rechnung der Tippgemeinschaft durch ZZ in Vertretung“ erworben werden. Jeder Mitspieler einer Tippgemeinschaft wird laut Punkt V der Teilnahmebedingungen zudem ermächtigt, in Gemeinschaft mit ZZ Gewinne seiner Spielgemeinschaft gegenüber den Lotteriegesellschaften geltend zu machen.

ZZ übernimmt lediglich die organisatorische Abwicklung des Spiels. Sie organisiert die Tippgemeinschaften, erstellt die zu spielenden Zahlenkombinationen, organisiert die

Übermittlung an die staatliche Lottogesellschaft, berechnet die Gewinnanteile und verteilt diese an die Mitglieder der Tippgemeinschaft.

Jedem Spieler werden die Tipps der Tippgemeinschaft vor Durchführung der Ziehung per Email oder Post mitgeteilt. Die Spielscheine selbst werden von einem Notar treuhändisch für die Spieler verwaltet. Der Notar stellt so die Eigentümerrechte der Spieler an ihren Spielscheinen sicher. Jeder Kunde kann sich durch Auskunftsbegehren bei jenem Notar selbst vergewissern, dass seine Lottoscheine auch tatsächlich vorhanden sind.

2. Durchleitung der Spielbeiträge

Zugrundeliegender Sachverhalt der VwGH-Rechtsprechung vom 29.7.2010, 2008/15/0272:

Der Initiator in der VwGH-Rechtsprechung verwendete nur einen Teil der vereinahmten Beträge tatsächlich als Spieleinsatz. Der Restbetrag, der den Spielern nicht bekannt war, wurde als so genannte „Verwaltungsgebühr“ einbehalten.

Sachverhalt wie in der Berufung dargelegt:

Jener Teil des Spielbetrages, welcher als Lotto- bzw. Spieleinsatz der Tippgemeinschaften durch ZZ an die Lottogesellschaft weitergeleitet wird, steht stets von Anfang an fest, sodass ZZ nicht selbst entscheiden kann, wie viel sie für die Spieleinsätze verwendet. In den Teilnahmebedingungen der ZZ wird eindeutig festgehalten, dass im jeweiligen Spielbetrag neben dem Lottoeinsatz auch Scheingebühren und Servicegebühren enthalten sind. In Punkt IV der Teilnahmebedingungen wird festgehalten, dass der auf den Kauf der Lotteriescheine entfallende Anteil einen durchlaufenden Posten darstellt.

*Überdies können die Teilnehmer jederzeit die **betragsmäßige Zusammensetzung der Spielbeiträge** der Internetseite der ZZ unter www.ZZ24.at/html/Spielsystem/.htm entnehmen (siehe Anlage). Die Höhe der durchgeleiteten Beträge steht damit eindeutig fest.*

3. Vertragspartner des Spielvertrages

Zugrundeliegender Sachverhalt der VwGH-Rechtsprechung vom 29.7.2010, 2008/15/0272:

Der Initiator schloss in eigenem Namen entsprechend den geltenden Lottospielbedingungen mit der jeweiligen Lottogesellschaft einen Spielvertrag ab. Die Spielquittungen verblieben stets beim Initiator selbst und gelangten nie ins zivilrechtliche Eigentum der Spielinteressierten.

Sachverhalt wie in der Berufung dargelegt:

Spielverträge zwischen Spieler und Lottogesellschaft kommen stets anonym zustande. Die gesonderte Quittung, die der Spieler nach Einlesen des Wettscheins erhält, ist daher der einzige Nachweis der Spielteilnahme. Dementsprechend lautet Punkt 11.1 der Spielbedingungen für „Lotto 6 aus 45“ und „Euromillionen“ der Österreichischen

Lotterien GmbH: „Gewinnansprüche entstehen nur aufgrund der Quittung.“ Aus zivilrechtlicher Sicht ist daher das Eigentum an der Quittung entscheidend, mit wem die Lottogesellschaft den Spielvertrag abgeschlossen hat bzw. wer als Spieler anzusehen ist. Aufgrund der Tatsache, dass ZZ lediglich als Stellvertreter und Verwahrer auftritt, steht das zivilrechtliche Eigentum an den Quittungen unmittelbar den Spielern der Tippgemeinschaft zu.

Die Quittungen der Spielgemeinschaften der ZZ befinden sich beim Notar zur treuhändischen Verwahrung für die Spielgemeinschaften. Anfragen der einzelnen Spieler, ob die Quittungen beim Notar aufliegen, können aufgrund ihrer Eigentümereigenschaft jederzeit gestellt werden. Erst nach der letzten Ziehung werden die Quittungen zur Einlösung des Gewinns an ZZ ausgefolgt, sofern kein Spieler gemäß Punkt V der Teilnahmebedingungen die Geltendmachung gegenüber der Lotteriegesellschaft begeht.

Zusammenfassung

Aufgrund des zugrundeliegenden Sachverhalts, der sich in wesentlichen und entscheidenden Punkten vom Sachverhalt des VwGH-Urteils unterscheidet, ist im vorliegenden Fall von durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG 1994 auszugehen und die VwGH-Rechtsprechung vom 29.7.2010, 2008/15/0272, nicht anwendbar.

Über diesbezügliche Frage teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass ZZ nicht bezahlte Spieleinsätze auffüllt und sich daher der Einsatz der (übrigen) Spieler nicht ändert. Dies wurde auch dem Finanzamt mit dem Bemerken vorgehalten, dass sich am Spieleinsatz des einzelnen Spielers selbst dann nichts ändern würde, wenn der Spieleinsatz nicht aufgefüllt würde. Dazu ein Rechenbeispiel:

Anzahl der Spieler: 100; vom Spieler zu zahlender Betrag: 50 €; Summe daher 5.000 €; davon werden 2/5 für Spieleinsätze verwendet (= 2.000 €). Auf den einzelnen Spieler entfällt daher ein Spieleinsatz von 20 € (2.000 € / 100 Spieler).

Fallen vier Spieler aus, beträgt die Summe nur noch 4.800 € (50 € * 96 Spieler). Davon werden 2/5 für Spieleinsätze verwendet (= 1.920 €). Auf den einzelnen Spieler entfällt daher nach wie vor ein Spieleinsatz von 20 € (1.920 € / 96 Spieler).

Über diesbezüglichen Vorhalt legte ZZ Unterlagen vor, nach denen (ab 2007) den Spielern mitgeteilt wurde, an wievielen Ziehungen teilgenommen wird (wenn nur an 4 bzw. 8 Ziehungen teilgenommen wurde, obwohl 5 bzw. 9 Ziehungen pro Monat erfolgten, war dies für die Spieler ersichtlich) und welcher Betrag des zu zahlenden Betrages auf die Spieleinsätze entfällt. Beim Spiel Lotto24 wurde stets an allen Ziehungen teilgenommen. Für Monate, in denen 9 Ziehungen stattfanden, waren daher die von den Spielern zu zahlenden Beträge entsprechend höher (54,00 statt 48,00), sodass die Spieleinsätze immer dieselben waren. Dies (samt Unterlagen) wurde dem Finanzamt ebenfalls vorgehalten.

Auf besagte Vorhalte teilte das Finanzamt mit:

Die Tatsache, dass den Teilnehmern an der Lottospielgemeinschaft der jeweilige Spieleinsatz bekannt ist, wird zur Kenntnis genommen. Dies ändert jedoch nichts an der ha Ansicht, dass der Spieleinsatz kein durchlaufender Posten ist.

Gegen das Vorliegen von durchlaufenden Posten sprechen insbesondere das Fehlen von unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem Zahlungsempfänger sowie der Umstand, dass die Tätigkeit der Initiatorgesellschaft nicht bloß als Vermittlung einer Spielleistung, sondern als Eigenleistung zu qualifizieren ist. Nach ha Ansicht hat der Initiator aufgrund der mit dem Kunden getroffenen Vereinbarungen einen schuldrechtlichen Anspruch auf die Zahlung der gesamten Spielgebühr (Spieleinsatz sowie Verwaltungskostenbeiträge).

Der Verwaltungsgerichtshof hatte im Erkenntnis vom 29.07.2010, 2008/15/0272 die gleiche Rechtsfrage zu beurteilen und darin ausführlich und konkret begründet, warum es sich bei der Leistung des Initiators um eine eigenständige einheitliche Leistung handelt, die nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 fällt und warum die Wetteinsätze keine durchlaufenden Posten darstellen. Der VwGH hat in dem Erkenntnis die Rechtsauffassung vertreten, dass insbesondere der Umstand, dass kein einzelner Tipp oder Lottoschein (und damit Wettvertrag mit der Lottogesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar sei, der Annahme durchlaufender Posten iSd § 4 Abs. 3 UStG 1994 entgegenstehe. Dies trifft auch auf die gegenständlichen Fälle zu.

Der UFS hat in seinen bereits zahlreich ergangenen Entscheidungen zu vergleichbaren Sachverhalten das Vorliegen eines durchlaufenden Postens hinsichtlich des Spieleinsatzes stets verneint (zB. RV/0453-I/07, RV/0134-I/07; RV/2569-W/09).

Insbesondere darf auf das Urteil des BFG vom 15.07.2015, RV/7100140/2012 verwiesen werden. Auch beim dort beurteilten Sachverhalt war der Spieleinsatz beträchtlich bekannt. Dieser Umstand wurde vom BFG im Hinblick auf das oben genannte VwGH-Erkenntnis jedoch nicht als relevant angesehen und ausgeführt dass dieses Argument gegenüber der Zuordnbarkeit in den Hintergrund tritt „weil dieses Sachverhaltselement allein noch keine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen den einzelnen Kunden und der Lotteriegesellschaft begründet.“

Insgesamt gesehen unterscheiden sich die gegenständlichen Fälle nicht von den durch den UFS, das BFG oder den VwGH entschiedenen Fällen. Beim Spieleinsatz (egal ob bekannt oder nicht) handelt es sich nach ha Ansicht nicht um einen durchlaufenden Posten.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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

1) Lage aus der Sicht der Spieler:

Sachverhaltsmäßig ist daher ua. zu beurteilen, wie sich die Beziehungen zwischen ZZ und deren Kunden (Spieler) aus der Sicht der Kunden darstellen. Dem Akt sind weder Hinweise darauf zu entnehmen noch hat das Finanzamt diesbezügliche Bedenken geäußert, dass den Spielern die ab November 2006 geltenden Teilnahmebedingungen nicht bekannt waren oder dass die Spieler Grund zur Annahme hatten, dass ZZ nicht wie in den Teilnahmebedingungen vereinbart gehandelt hat. In diesen ist ua. geregelt, dass ZZ die Spielverträge mit der Lottogesellschaft (über deren Annahmestelle) im Namen ihrer Kunden abschließt und dass ZZ (nur) dazu bevollmächtigt ist.

Vor 2007 konnten die Spieler die Höhe des auf den Spielanteil entfallenden Anteils am zu zahlenden Betrag nur aus der ihnen mitgeteilten Anzahl der Tipps und der Anzahl der Mitspieler und dem im Punkt 7. der Spielbedingungen der Lottogesellschaft angeführten Preis für jeden Tipp berechnen. Ab 2007 erfolgt eine diesbezügliche Aufschlüsselung via Internetseite der ZZ, auf die ZZ ihre Kunden ausdrücklich hingewiesen hat. Den Spielern waren daher die jeweiligen Spieleinsätze bekannt. Dies wurde vom Finanzamt auch nicht in Zweifel gezogen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 24.10.2013, 2011/15/0053, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 29.07.2010, 2008/15/0272, ausgesprochen, dass die bloße Möglichkeit, den Spieleinsatz zu berechnen, für die Bejahung von durchlaufenden Posten nicht ausreicht, zumal eine lückenlose Entrichtung der Spieleinsätze durch die Spieler nicht von vornherein sichergestellt sei, womit sich eine Änderung in der Aufteilung der entsprechenden Kosten ergeben könne. Daraus hat der VwGH offensichtlich geschlossen, dass der Spieleinsatz gar nicht berechenbar war.

Im konkreten Fall ist jedoch ZZ (wie oben ausgeführt) ab 2007 den Spielern die jeweiligen Spieleinsätze mitgeteilt. Die Spieler mussten daher die Spieleinsätze gar nicht (mehr) berechnen. Außerdem ist ZZ bei Ausfall von Spieleinsätzen selbst als Spieler aufgetreten. Auch dies wurde vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen. Daher war auch keine Änderung der den (anderen) Spielern mitgeteilten Informationen (Anzahl der Tipps, gesamter Spieleinsatz und Spieleinsatz je Spieler) erforderlich. Eine Änderung der Kostenaufteilung hat daher nicht stattgefunden.

Aber selbst wenn ZZ die Spieleinsätze nicht aufgefüllt hätte, hätte sich am Spielanteil der einzelnen Spieler nichts geändert. Dazu folgendes vereinfachendes Rechenbeispiel:
Anzahl der Spieler: 100; vom Spieler zu zahlender Betrag: 50 €; Summe daher 5.000 €; davon werden 2/5 für Spieleinsätze verwendet (= 2.000 €). Auf den einzelnen Spieler entfällt daher ein Spieleinsatz von 20 € (2.000 € / 100 Spieler).

Fallen vier Spieler aus, beträgt die Summe nur noch 4.800 € (50 € * 96 Spieler). Davon werden 2/5 für Spieleinsätze verwendet (= 1.920 €). Auf den einzelnen Spieler entfällt daher nach wie vor ein Spieleinsatz von 20 € (1.920 € / 96 Spieler).

Außerdem hat der VwGH im Erkenntnis vom 24.10.2013, 2011/15/0053, auch aus dem Umstand, dass die Anzahl der Ziehungen von Monat zu Monat abhängig von der Lage

der Wochentage geringfügig schwankt, offenbar geschlossen, dass der Spieleanst nicht offengelegt ist.

Im konkreten Fall hat jedoch ZZ den Spielern mitgeteilt, an wievielen Ziehungen teilgenommen wird. Wenn also nur an 4 bzw. 8 Ziehungen teilgenommen wurde, obwohl 5 bzw. 9 Ziehungen pro Monat erfolgten, war dies für die Spieler ersichtlich. Beim Spiel Lotto24 wurde stets an allen Ziehungen teilgenommen. Für Monate, in denen 9 Ziehungen stattfanden, waren daher die von den Spielern zu zahlenden Beträge entsprechend höher (54,00 statt 48,00), sodass die Spieleanstze immer dieselben waren. Die Höhe der den Spielern jeweils mitgeteilten Spieleanstze war daher stets richtig. Es trifft daher nicht zu, dass die Spieleanstze nicht offengelegt waren. Auch dies wurde vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen.

Aus der Sicht der Spieler hat somit ZZ die auf die Spieleanstze entfallenden Beträge im Namen und für Rechnung der Lottogesellschaft vereinnahmt und in ihrem (der Spieler) Namen und für ihre Rechnung verausgabt.

2) Lage aus der Sicht der Lottogesellschaft:

Grundsätzlich kommt es auch darauf an, wie sich die Sache aus der Sicht desjenigen darstellt, der die Beträge letztlich erhält (konkret die Lottogesellschaft). Demnach könnte auch beachtlich sein, wie ZZ gegenüber der Lottogesellschaft (vertreten durch die Trafikanten) aufgetreten ist.

Auf Letzteres lassen die Teilnahmebedingungen jedoch keinen direkten Schluss zu, weil diese naturgemäß der Lottogesellschaft nicht bekannt sind bzw. für diese nicht gelten.

Das Finanzamt ging in seiner Anfrage an den Bundesweiten Fachbereich jedenfalls davon aus und auch die Rechnungen der ZZ betreffend "Vermittlung von Lottospielern" (Anlage 5) lassen darauf schließen, dass ZZ gegenüber den Trafikanten (Annahmestellen der Lottogesellschaft) im Namen der Spielgemeinschaft aufgetreten ist.

Dagegen sprechen zwar die Abrechnungen der Lottoscheine (Anlage 6) insofern, als diese "An ZZ als Treuhänder" gelegt sind, und zwar auch noch für Zeiträume nach Oktober 2006. Andererseits deuten die Angaben der jeweiligen Gemeinschaftsnummern darauf hin, dass ZZ doch im Namen der Spielgemeinschaften aufgetreten ist.

Dem Schreiben des Notars (Anlage 9) ist nicht zu entnehmen, wie ZZ gegenüber den Trafikanten aufgetreten ist.

Nach den Spielbedingungen der Lottogesellschaft ist die Teilnahme anonym (und kommt diese auf elektronischem Weg zustande; Pkt. 5.2. und 5.3.). Entscheidend ist, wem die Quittung gehört, die den Gewinnanspruch vermittelt (Pkt. 11.). Die Miteigentümer sind jedoch (wie in der Berufung zutreffend ausgeführt und vom Notar bestätigt; siehe Anlage 9) die Kunden von ZZ (die Spieler). Daran ändert auch nichts, dass sich die Spieler untereinander nicht kennen. Unabhängig davon, wie ZZ gegenüber den Trafikanten tatsächlich aufgetreten ist, kommt daher hinsichtlich der Spieleanstze nur eine Beziehung zwischen der Lottogesellschaft und der Spielgemeinschaft zustande.

Wie auch in der Berufung zutreffend ausgeführt handelt es sich aufgrund der Anonymität bei den gegenständlichen Geschäften zwangsläufig um solche, die auch umsatzsteuerrechtlich dem zuzurechnen sind, "den sie angehen" (vgl. auch VwGH 22.10.1991, 91/14/0034). Laut Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 4 Tz 129, ist dies jene Person, von der der Handelnde Vertretungsvollmacht hat. Die Spieler bzw. die Spielgemeinschaften haben der ZZ die Vollmacht eingeräumt. Ihnen sind daher die Geschäfte zuzurechnen.

Der VwGH hat im Erkenntnis 2011/15/0053 auf das Urteil des BFH vom 04.05.2011, XI R 4/98 verwiesen. Darin hat der BFH ausgeführt, beim Organisieren von Spielgemeinschaften liege nicht der Ausnahmefall vor, in welchem nach der Rechtsprechung ausnahmsweise auf die Kenntnis über ein Auftreten im fremden Namen und die Höhe des als durchlaufenden Postens zu behandelnden Betrages verzichtet werden könnte.

Warum dies so sei, hat der BFH nicht ausgeführt. Aufgrund der zwangsläufig anonymen Spielteilnahme handelt es sich bei den gegenständlichen Geschäften vielmehr geradezu um den Paradefall von Geschäften, die jenen zuzurechnen sind, die sie angehen.

Es wäre nicht konsequent, einerseits solche Geschäfte bzw. Leistungsbeziehungen grundsätzlich anzuerkennen, andererseits aber das Vorliegen von durchlaufenden Posten nur dann zu bejahen, wenn sich Leistender und Leistungsempfänger gegenseitig kennen.

Für das Vorliegen von durchlaufenden Posten ist daher nicht erforderlich, dass die Lottogesellschaft weiß, von wem die vereinnahmten Beträge stammen.

Bei Verkauf von Brieflosen, Klassenlosen, Lotto "6 aus 45" und ähnlichen Gewinnspielen durch Trafikanten nimmt übrigens sogar die Verwaltungspraxis das Vorliegen von durchlaufenden Posten an (siehe auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 4 Tz 132/1). In diesen Fällen weiß aber die Lottogesellschaft ebenfalls nicht, von wem die vereinnahmten Beträge stammen.

Wie auch in der Berufung unter II.2. zutreffend dargelegt sind (demnach) bezüglich der Spieleinsätze nur Beziehungen zwischen den Spielgemeinschaften und der Lottogesellschaft zustande gekommen. Weiters treffen auch die Berufungsausführungen unter II.3. und II.4. sowie die Ausführungen der steuerlichen Vertreterin bezüglich des Umstandes, dass sich der dem VwGH-Erkenntnis 2008/15/0272 zugrundeliegende Sachverhalt maßgeblich vom gegenständlichen unterscheidet, zu.

Im Erkenntnis vom 24.10.2013, 2011/15/0053, hat der VwGH ausgesprochen, dass der Annahme eines durchlaufenden Postens auch entgegensteht, wenn kein einzelner Tipp oder Lottoschein (und damit Wettvertrag mit der Lottogesellschaft) direkt einem einzelnen Kunden zuordenbar ist. Das BFG hat sich im Erkenntnis vom 15.07.2015, RV/7100140/2012 dieser Ansicht angeschlossen. Warum aber nur mit einem einzelnen Spieler (also nicht mit einer Spielgemeinschaft) ein Wettvertrag zustande kommen kann, hat der VwGH aber weder ausgeführt noch ist dies - insbesondere im Hinblick auf die

Anonymität der Spielteilnahme - zu erkennen. In der Praxis kommt es häufig vor, dass mehrere Spieler gemeinsam (eine entsprechend höhere Anzahl an) Tipps abgeben, wobei außer Frage steht, dass ein Spielvertrag zustande kommt.

Überdies ist zu berücksichtigen, dass nach dem System der Umsatzsteuer nur erbrachte Leistungen besteuert werden sollen. Hinsichtlich der Spieleinsätze erbringt jedoch ZZ keine Leistungen an ihre Kunden.

3) Bemessungsgrundlagen:

Die vereinnahmten Beträge waren daher in durchlaufende Posten darstellende Spieleinsätze und in dem Normalsteuersatz unterliegende Verwaltungsleistungen aufzuteilen.

4) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist zulässig, weil der gegenständlichen Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 5. November 2015