

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Stb., vom 28.12.2011, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 30.11.2011, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 sowie Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf) betrieb das Einzelunternehmen „S. -Spielsysteme e.U.“. Betriebsgegenstand war die Organisation von Tippgemeinschaften zur Teilnahme am Spiel „Euro Millionen“.

Die Bf behandelte nicht die vollen Einnahmen, welche sie von ihren Kunden erhalten hatte, als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt, sondern die um die Wetteinsätze geminderten Einnahmen.

Anlässlich einer bei der Bf durchgeführten Außenprüfung kam die Betriebsprüfung (Bp) in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 29.11.2011 zum Schluss, dass sich der gegenständliche Fall nicht vom Urteil des VwGH vom 29.7.2010; Gz 2008/15/0272 unterscheide und eine andere rechtliche Beurteilung nicht gerechtfertigt sei. Es handle sich um eine einheitliche sonstige Leistung und die Tatsache, dass dem Kunden bekannt sei, wer an der Tippgemeinschaft beteiligt bzw wie hoch der für den Wetteinsatz verwendete Betrag sei oder auch die Art der Abrechnung, ändere nichts an dieser rechtlichen Beurteilung.

Da es sich um eine einheitliche Leistung handle, bleibe für die Beurteilung des Wetteinsatzes als durchlaufender Posten kein Raum. Unbestritten sei auch, dass der Spielvertrag zwischen der Lotteriegesellschaft und der Tippgemeinschaft zustande komme

und der Kunde nur mittelbar in diese Rechtsbeziehung eingeschalten sei. Allein aus diesem Grund könne kein durchlaufender Posten vorliegen.

Deshalb sei der gesamte, vom Spielteilnehmer entrichtete Betrag und somit auch die Wetteinsätze der 20%igen Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Bp und erließ daraufhin am 30. 11.2011 den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 sowie den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009.

Gegen diese Bescheide wurde am 28.12.2011 form- und fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben.

In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, was unter einem durchlaufenden Posten zu verstehen wäre und warum das Urteil des VwGH auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei.

Es wurde hervorgehoben, dass den Kunden von S. die exakte Höhe des Wetteinsatzes bekannt sei, dass S. den Teilnehmern eine klare Aufstellung der Wetteinsätze erstelle und ein einzelner Tipp oder Lottoschein klar einer Tippgemeinschaft und damit bruchanteilmäßig einem einzelnen Kunden zuordenbar sei.

Des Weiteren wurde betont, dass im vorliegenden Fall nach außen klar erkennbar sei, dass S. im fremden Namen und auf fremde Rechnung handle, dass durch die Treuhandkonten eine klare Abgrenzung zwischen der Tippgemeinschaft und dem Betreuungsunternehmen bestehe und S. keinen Anteil am Gewinn erhalte.

Weiters wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Das FA legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer BVE vor.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG führte der steuerliche Vertreter der Bf ergänzend iW aus, der Sachverhalt im soeben zitierten VwGH Erkenntnis sei eben nicht ident mit vorliegendem Sachverhalt.

Jeder Tipp sei einer bestimmten Tippgemeinschaft und damit dem einzelnen Kunden zuordenbar. Gegenüber der Lottokollektur sei die Teilnehmerliste offengelegt worden, die S. handle somit im fremden Namen und auf fremde Rechnung. Der jeweilige Spieler trage auch das wirtschaftliche Risiko. In der Lottokollektur würden die Teilnehmerlisten für alle Teilnehmer einsehbar aufliegen und der jeweilige Spieler könne sich die Listen und die Tipps 6 Monate lang vor Ort ansehen. Nachher gehe diese Liste dann an die Firma S. zurück.

Stb präsentierte eine Liste der Spieler, Teilnehmerübersichten und Spielgemeinschaften, die bei der Lottokollektur aufliege und für jedermann einsichtig sei. Stb wies darauf hin, dass der jeweilige Schein genau einer Tippgemeinschaft zugeordnet werden könne. Die Tippgemeinschaft sei genau definiert und nur diese Personen würden dann an der jeweiligen Ziehung teilnehmen.

Eine Kopie dieser Liste wurde dem Gericht und dem Vertreter des Finanzamtes (FaV) überreicht.

Faktisch würden derartige Systeme auch von der österreichischen Lotteriegesellschaft angeboten; in diesem Fall würde dann die Lotteriegesellschaft die Spielgemeinschaften organisieren. Das nenne sich „Teamtipp“ und könne online durchgeführt werden. Es gäbe zwischen diesem System der österreichischen Lotterien und dem von der Bf durchgeführten System keinerlei Unterschied. Das Leistungsbild, das die Lotteriegesellschaft hier anbiete, sei ident mit dem von der Bf angebotenen. Auch bei dem System der Lotteriegesellschaft handle es sich um einen Bruchanteilseinsatz. Bei den österreichischen Lotterien würde dieser Sachverhalt als unecht steuerbefreit behandelt. Für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung gäbe es überhaupt keinen Grund. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass es im ggstdl Fall ausschließlich um den Wetteinsatz als durchlaufenden Posten gehe, welcher nach Meinung der Bf steuerfrei sei; es gehe nicht – wie bei der Besorgungsleistung, die in den VwGH Erkenntnissen streitgegenständlich waren – um das gesamte Entgelt. Auf der einen Seite stehe eine Dienstleistung, die ordnungsgemäß verustet werde, und auf der anderen Seite die durchlaufenden Posten für die Wetteinsätze. FaV brachte vor, dass es sich hier um eine einheitliche sonstige Leistung handle; dass dem Kunden bekannt sei, wer an der Tippgemeinschaft beteiligt sei etc, würde nichts an der rechtlichen Beurteilung ändern. Wesentlich sei, dass – wie der VwGH ausführt – dem Kunden eine Gewinnchance anderer Art eingeräumt werde und damit zusammenhängend weitere Leistungen als Gesamtpaket, und zwar als einheitliche sonstige Leistungen, erbracht werden. Da es sich um eine einheitliche Leistung der S. an die Kunden handle, bleibe für die Beurteilung eines Teils der Leistung als durchlaufender Posten hier kein Raum. Der entscheidende Unterschied zum dargestellten System der Lotteriegesellschaft sei, dass S. für die Dienstleistungen Entgelte verlange, was bei der österreichischen Lotteriegesellschaft nicht der Fall sei.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

#### **Folgender unbestrittene Sachverhalt steht fest:**

Die Bf war in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Sie betrieb unter dem Namen S.-Spielsysteme e.U. die Organisation von Tippgemeinschaften an dem von den Österreichischen Lotterien Gesellschaft m.b.H. (idF Lotteriegesellschaft) angebotenen Spiel „Euro Millionen“.

Die Tippgemeinschaften stellten nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der S.-Spielesysteme e.U. eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht dar, mit dem Zweck, an den in einen Kalendermonat fallenden amtlichen Ausspielungen teilzunehmen.

Die Kunden erhielten die Chance auf den Bruchteil eines Gewinns einer aus zahlreichen Personen bestehenden Spielgemeinschaft.

S. hatte für die Kunden folgende Dienstleistungen zu erbringen:

- die Organisation und die Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht mit anderen Teilnehmern in Form von Tippgemeinschaften
- die Spielverträge für diese Tippgemeinschaften mit einer Lotteriegesellschaft zu vermitteln
- die Erstellung eines Tippvorschlages
- die Verwaltung des Wettgeschehens
- die Erstellung von Kundeninformationen für das Wettgeschehen

Die Daten der Tippgemeinschaften und die Tipps wurden dem Kunden und der Lotteriegesellschaft mitgeteilt. Der Lotteriegesellschaft war bekannt, dass die Lottoscheine einer konkreten Tippgemeinschaft zugeordnet sind, und auch die Teilnehmer der einzelnen Tippgemeinschaft waren der Lotteriegesellschaft bekannt.

Die Kunden ermächtigten die Bf, einen Spielbetrag in festgelegter Höhe von ihrem Bankkonto auf ein Treuhandkonto der S. einzuziehen.

Die Bf verwendete einen bestimmten Teil der vereinnahmten Beträge als Wetteinsatz und behielt sich den Restbetrag ein. Die exakte Höhe dieses Restbetrags war den Teilnehmern bekannt.

Es wurden von den Teilnehmern monatlich € 39,00 eingezogen. Bei vier Ziehungen pro Monat betrug der Wetteinsatz € 16,00, bei fünf Ziehungen € 20,00. Dieser wurde der Lotteriegesellschaft weitergeleitet.

Die Bf trat der Lotteriegesellschaft gegenüber bei der Abgabe des einzelnen Tipps nicht im Namen des einzelnen konkreten Kunden auf.

Der einzelne Tipp konnte dem einzelnen Kunden nicht zugeordnet werden, sondern die Zuordnung erfolgte lediglich bruchanteilmäßig.

Den Restbetrag von € 19,00 bzw € 23,00 behielt sich das Unternehmen ein.

Der Spielvertrag kam zwischen der Lotteriegesellschaft und der Tippgemeinschaft zustande.

Neben dem Treuhandkonto, auf das die Teilnehmer ihre monatlichen Teilnahmeentgelte einzahlten, gab es noch ein weiteres Treuhandkonto, auf das Lottogewinne von der Lottokollektur oder von der Lotteriegesellschaft zugunsten der Teilnehmer ausbezahlt wurden. Die Gewinne wurden von S. an die betroffenen Teilnehmer zu 100% ausbezahlt; S. erhielt keinen Anteil am Lottogewinn.

### **Rechtlich ist auszuführen wie folgt:**

Strittig ist, ob die Entgelte in voller Höhe umsatzsteuerpflichtig oder die als Wetteinsatz verwendeten Beträge als durchlaufende Posten iSd § 4 Abs 3 UStG 1994 zu beurteilen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hatte im Erkenntnis vom 29.07.2010, 2008/15/0272 die gleiche Rechtsfrage zu beurteilen wie im streitgegenständlichen Fall 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.

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

Der VwGH hat in dem oben erwähnten 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. Durchlaufende Posten setzen nämlich unmittelbare Leistungsbeziehungen jener Personen voraus, für welche eine Vereinnahmung und Verausgabung durch den Mittelsmann erfolgen soll.

In der Beschwerde bringt die Bf zwar vor, dass ein einzelner Tipp oder Lottoschein klar einer Tippgemeinschaft und damit bruchanteilmäßig einem einzelnen Kunden zuordenbar sei, damit verkennt sie jedoch, dass es nach den Erwägungen des VwGH darauf ankommt, ob der einzelne Tipp einem einzelnen Kunden zugeordnet werden kann. Die Tipps werden jeweils für die Spielgemeinschaft in ihrer Gesamtheit abgegeben und nicht für eine bestimmte Einzelperson. Solcherart ist es aber nicht möglich, einen einzelnen Tipp direkt einem einzelnen Kunden zuzuordnen. Dass die Bf über die Zugehörigkeit eines Kunden zu einer bestimmten Spielgemeinschaft eine anteilmäßige Zuordnung vornehmen kann, ändert daran nichts. Die Bf verschafft ihren Kunden nämlich immer bloß die Chance auf einen Bruchteil (abhängig von der Größe der gebildeten Tippgemeinschaft) des Gewinnes eines Tipps und somit eine Gewinnchance anderer Art. Daran ändert nichts, dass den Kunden diese Bruchteil-Gewinnchance an einer Mehrheit von Einzeltipps zukommt. Den Kunden wird die Chance auf den Bruchteilsgewinn, den eine aus vielen Personen bestehende Spielgemeinschaft erspielt, verschafft.

Schon aus diesem Grund steht fest, dass die Bf nicht das Ergebnis des von ihr jeweils mit der Lotteriegesellschaft abgeschlossenen Wettvertrages (nämlich die sich aus diesem Wettvertrag ergebende Gewinnchance) herausgibt, sondern einen Erfolg anderer Art verschafft. Die Bf handelt somit nicht als mittelbare Stellvertreterin, sie agiert solcherart nicht einmal "auf fremde Rechnung" (vgl VwGH vom 29.07.2010, ZI 2008/15/0272).

Ein weiterer Grund, warum der VwGH die Annahme eines durchlaufenden Postens in der oben genannten Entscheidung verneint hat, war, dass dem Kunden die exakte Höhe jenes Betrages aus seinen laufenden Zahlungen, der an die Lotteriegesellschaft als Entgelt für Lotto-Tipps gezahlt wird, nicht bekannt war. Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. S. liefert den Kunden eine klare Aufstellung der Wetteinsätze.

Dieses Argument tritt jedoch gegenüber ersterem in den Hintergrund, weil dieses Sachverhaltselement allein noch keine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen den einzelnen Kunden und der Lotteriegesellschaft begründet.

Da im gegenständlichen Fall demnach keine bedeutenden Abweichungen zum oben genannten Urteil bestehen, bedeutet dies, dass sich auch die strittige Leistung der Bf mit der vom VwGH beurteilten Leistung deckt.

Im Erkenntnis vom 24.10.2013, 2011/15/0053, bestätigte der VwGH die oben dargestellte Rechtsprechung und verwies auf das Erkenntnis des Bundesfinanzhofs vom 04.05.2011, XI R 4/09, in welchem der BFH zum Ergebnis gekommen war, dass die GmbH mit ihren Serviceleistungen – wie Organisation und Durchführung der Spielgemeinschaften etc – nebst vermittelter Lottospielteilnahme eine einheitliche Leistung erbringt und die von ihr vereinnahmten Spieleinsätze nicht als durchlaufende Posten zu behandeln sind. Der BFH führte aus, die Annahme eines durchlaufenden Postens setze voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen zwei Beteiligten bestünden, in die der Unternehmer nur als vermittelnde Person, wie eine Zahlstelle, zwischengeschaltet sei. Der VwGH kam zum Schluss, dass – dem BFH folgend – "es ebenso der Annahme eines durchlaufenden Postens entgegen steht, wenn die Beträge nicht im Namen des Kunden verauslagt worden sind."

Im vorliegenden Fall ist unbestreitbar, dass die Bf der Lotteriegesellschaft gegenüber bei der Abgabe des einzelnen Tipps nicht im Namen des einzelnen konkreten Kunden aufgetreten ist.

Auch der UFS hat in den Entscheidungen vom 01.08.2008, RV/0134-I/07; 15.11.2010, RV/0384-I/07; 24.01.2011, Zlen RV/2569-W/09 und RV/2511-W/10 sowie 18.03.2013, RV/0638-S/11 vergleichbare Sachverhalte einheitlich als umsatzsteuerpflichtig beurteilt.

Das BFG folgt der dargestellten einhelligen Rechtsprechung.

Die von der Bf an den jeweiligen Kunden erbrachte Leistung ist eine einheitliche sonstige Leistung iSd UStG 1994.

Im Gegensatz zu der Leistung, die ein Spieler durch das Einreichen eines Lottoscheins bei einer Lotto-Annahmestelle erhält, erhält der Kunde im ggstdl Fall die Chance auf den Bruchteil eines Gewinns einer aus vielen Personen bestehenden Spielgemeinschaft. Zusammen mit den von der Bf zusätzlich erbrachten weiteren Leistungen stellt das Gesamtpaket eine für den Kunden einheitliche Leistung dar.

Der Hinweis auf das von der Lotteriegesellschaft angebotene System („Teamtipp“) kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, hat doch das BFG ausschließlich den vorliegenden Sachverhalt rechtlich zu beurteilen. Ob der Sachverhalt in einem anderen Fall mit vorliegendem Sachverhalt ident ist und wie dieser Sachverhalt im anderen Fall rechtlich beurteilt wurde, braucht daher nicht geprüft werden, da eine (möglicherweise) falsche rechtliche Beurteilung in einem anderen Sachverhalt keinen Anspruch auf die gleiche falsche rechtliche Beurteilung im vorliegenden Sachverhalt begründen kann.

Die von der Bf weitergeleiteten Spieleinsätze stellen somit keine durchlaufenden Posten iSd § 4 Abs 3 UStG 1994 dar und ihre Leistung ist auch keine Besorgungsleistung, weshalb die Befreiungsbestimmung nach § 6 Abs 1 Z 9 lit d UStG 1994 nicht zur Anwendung gebracht werden kann.

Es handelt sich um eine einheitliche sonstige Leistung, welche das FA zu Recht dem Normalsteuersatz von 20% unterworfen hat.

Die Passivierung der USt-Nachforderung ist die Folge aus der umsatzsteuerlichen Beurteilung und somit zu Recht erfolgt.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuer wurde ausreichend begründet.

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im ggstdl Fall wurde die zu lösende Rechtsfrage vom VwGH (Erkenntnisse vom 29.07.2010, ZI 2008/15/0272 und vom 24.10.2013, ZI 2011/15/0053) eindeutig beantwortet. Somit liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass die ordentliche Revision nicht zugelassen wird.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Juli 2015