jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/3/9 2001/13/0020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.03.2005

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1002;
UStG 1972 §4 Abs1;
UStG 1972 §4 Abs3;
UStG 1972 §4 Abs5 idF 1977/645;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Keidel LL.M., über die Beschwerde der G Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch Saxinger, Chalupsky, Weber & Partner Rechtsanwälte GmbH in 4600 Wels, WDZ III, Bauernstraße 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 20. November 2000, GZ. RV/189-11/06/98 und RV/190-11/06/98, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist Betreiberin so genannter Pyramidenspiele. Die Spielregeln für die Teilnahme an den von ihr organisierten Computersystemspielen stellen sich nach den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen auszugsweise wie folgt dar:

"1. Vertragslage - Rechenzentrale

Mit Spieleintritt werden nachstehende Spielregeln durch Bezahlung des Spieleinsatzes ausdrücklich und uneingeschränkt anerkannt.

Mögliche rechtsgeschäftliche Beziehungen innerhalb des Systemspieles X mit seinen Varianten entstehen ausschließlich unter den Mitspielern und nicht mit der Rechenzentrale. Bezüglich der Vereinnahmung der an berechtigte Mitspieler auszuzahlenden Spielgelder tritt die Rechenzentrale im Namen und für Rechnung der Mitspieler

auf. Sie hat selbst keinerlei Anspruch auf Spielgelder oder Teile derselben. Die Rechenzentrale hat lediglich Überwachungs- und Verwaltungspflicht und ist für den Spielverlauf nicht verantwortlich. Die Haftung der Rechenzentrale beschränkt sich im Rahmen dieser Bestimmungen auf das ordnungsgemäße Einsetzen der Mitspieler in die gewünschten Positionen nach Eingang der vorgeschriebenen Geldbeträge. Dies gilt auch für Spielgelder von Mitspielern, die über Info-Leiter an die Rechenzentrale weitergeleitet werden. Weiter gehende direkte oder indirekte Ansprüche gegen die Rechenzentrale sind ausgeschlossen. ...

2. Teilnahmeberechtigung, Spieleinsatz und -system

... X ist ein Systemspiel und besteht aus einzelnen,

ineinander übergreifenden Pyramiden mit drei, vier oder fünf

Stufen (TEAMS). ... Durch direkte Einstiege neuer Mitspieler in

das System und/oder automatische Einstiege durch das Computerprogramm (siehe Ziffer 3.) werden freie Positionen in vorhandenen Pyramiden mit Mitspielern aufgefüllt, laufend neue Pyramiden gebildet, deren freie Positionen auch wiederum mit Mitspielern direkt und/oder automatisch aufgefüllt werden. Dadurch entstehen wieder neue Pyramiden, usw. Jeder Mitspieler kommt auf diese Weise in die Gewinnzone einer Pyramide, deren Positionen durch Mitspieler aufgefüllt wurden.

Mit dem Eingang des bezahlten Spieleinsatzes auf einem der umseitig angegebenen Konten der Rechenzentrale erwirbt der Spieler die Teilnahmeberechtigung für die von ihm gewählte Variante des Systemspieles X ...

3. Gewinnanspruch und Recht auf Teilnahme an automatischen Einstiegen

Ein Gewinnanspruch (Anspruch auf Teile der Spielgelder neuer Mitspieler) zur Auszahlung und zur Verwendung als Spieleinsatz in weiteren Stufen (TEAMS) als automatische Einstiege, entsteht bei der Variante X-Standard durch den Erwerb der Mitspielberechtigung nach Ziffer 2.

Bei allen anderen Varianten entsteht der Anspruch des Mitspielers auf Gewinn und das Recht auf automatische Einstiege, wenn dieser die Mitspielberechtigung nach Ziffer 2. erworben hat und dem System zwei neue Mitspieler zuführt, die ihm zuordenbar sind. ...

4. Rückzahlung von Spielgeldern

Der Anspruch des Mitspielers auf die erste Teilauszahlung (Rückzahlung des von ihm geleisteten Spielgeldes) in allen Stufen (TEAMS) entsteht bereits nach Zuführung eines neuen Mitspielers durch ihn selbst, einen anderen Mitspieler oder einen automatischen Einstieg durch das Computerprogramm in die Ebene unter ihm, nachdem dieser, ein anderer Mitspieler oder die 'Automatik' wiederum einen neuen Mitspieler in der Ebene darunter (zweite Ebene unter der Einstiegsebene) platziert hat.

5. Gewinnauszahlung und automatische Einstiege

Weitere Teilauszahlungen (Teilgewinne) und automatische Einstiege erfolgen, sobald der Mitspieler die Kennziffer '2D' erhalten hat.

Die Reihenfolge und die Beträge der einzelnen Teilauszahlungen (Teilgewinne), sowie der automatischen Einstiege sind auf der Vorderseite neben den grafischen Darstellungen näher erläutert und wesentlicher Bestandteil dieser Spielregeln. ...

6. Verlust der Teilnahmeberechtigung

Führt der Mitspieler dem System (ausgenommen die Variante X-Standard) keinen oder nur einen neuen Mitspieler zu, besteht weder ein Anspruch auf Gewinn noch ein Recht auf Teilnahme an den automatischen Einstiegen. In diesem Fall verliert der Mitspieler die Teilnahmeberechtigung, das Spielgeld wird nach den Bedingungen der Ziffer 4. zurückerstattet und der Mitspieler scheidet aus. Etwaig fällig werdende Gewinne werden aus Gründen der Vorsorge für die Gemeinschaft aller Mitspieler, einem Rücklagenkonto zugeführt, der bei einem möglichen Spielende gem. Ziffer 11. Verwendung findet.

7. Kontrolle durch den Mitspieler

Der Mitspieler kann zur laufenden Kontrolle seines Spielstandes bei der Rechenzentrale gegen eine Kostenerstattung von DM 10,00 Computerausdrucke in Form von übersichtlichen Grafiken (Stammbäume) oder Listen (Info-Drucke), die jeweils seinen aktuellen Spielstand wiedergeben, anfordern. ...

8. Auszahlungsverfahren und Steuern

Alle Auszahlungen erfolgen durch die Rechenzentrale mittels auf den Namen des Gewinnberechtigten bezogenen Verrechnungsschecks. Die Bearbeitungsgebühr für die Teilauszahlung(en) und den (die) automatischen Einstieg(e) ist bereits in Abzug gebracht. Der Mitspieler beauftragt die Rechenzentrale ausdrücklich, seine Spielgelder den berechtigten Mitspielern auszuzahlen. Der Mitspieler ist für die steuerliche Behandlung der erhaltenen Geldbeträge selbst verantwortlich.

9. Änderungen

Der Mitspieler ermächtigt die Rechenzentrale, die Spielregeln jederzeit in der Weise zu verändern, wie es für eine erfolgreiche Fortentwicklung des Systems dienlich erscheint. ...

10. Annahmerecht und Ausschluss

Die Rechenzentrale behält sich das Recht vor, Interessenten ohne Angabe von Gründen eine Teilnahmeberechtigung zu verweigern. Verstößt ein Mitspieler in grober Weise gegen die Spielregeln, ist die Teilnahmeberechtigung verwirkt. ... Als grober Verstoß gilt beispielsweise die aktive oder passive Teilnahme an einem Konkurrenzsystem, ..., die Initiierung eines Konkurrenzsystemes im weitesten Sinne o.ä.

11. Spielende

Das Spiel ist beendet, nachdem im gesamten Staatsgebiet innerhalb von zwei Monaten von der Rechenzentrale kein neuer Mitspieler in irgendeiner Pyramide des Spielsystems mehr registriert werden kann.

Diejenigen Teile der Spielgelder, die bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht als erste Teilauszahlung geflossen sind, werden den Mitspielern, die sich noch in der Einstiegsebene der Pyramiden der einzelnen Stufen (TEAMS) befinden, rückerstattet. Alle danach noch verbleibenden Teile von Spielgeldern zuzüglich des Vermögens im Rücklagenkonto werden den noch verbleibenden Mitspielern, die bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Gewinnauszahlungen erhalten haben, anteilig, unter Abzug der dadurch entstehenden Kosten (Porto, Bearbeitungsgebühren, usw.) ausgezahlt. ...

Dieses System kann bei aktiver Teilnahme hohe Gewinne bringen, andererseits kann der Spieleinsatz auch auf lange Zeit gebunden oder verloren werden. ..."

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1988 bis 1990 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. August 1993 traf der Prüfer unter "Tz 16 Umsatzberichtigungen" folgende Feststellungen:

"... In so genannten Info-Abenden werden diese Spiele und die Spielregeln von den Info-Leitern an die künftigen Mitspieler herangetragen.

Das X-Spielsystem stellt sich folgendermaßen dar, als der Mitspieler einen bestimmten Geldbetrag an den Info-Leiter bar gegen Quittung bezahlt und somit nach Gutschrift des Spieleinsatzes in das X-Systemspiel aufgenommen wird. Gleichzeitig werden durch die Bezahlung des Spieleinsatzes die Spielregeln akzeptiert. Ein Baustein des Spieles ist die Pyramide. An der Spitze dieser Pyramide steht allein die 'Ass-Position'. Darunter zwei 'KÖNIGE', und wieder darunter vier 'DAMEN'. Diese Damen sind die Neueinsteiger und müssen nun ihrerseits anstreben, zwei weitere Einsteiger zu finden, um in die Königsposition aufsteigen zu können. Die vorgenannten zwei Einsteiger müssten nun wiederum zwei weitere Einsteiger in das System einbringen, um den auf der Königsposition befindlichen Spieler in die Ass-Position emporsteigen zu lassen. Ist die Ass-Position erreicht, wird der Spielgewinn ausbezahlt und man scheidet aus dem direkten Spiel aus. Ein Teil des Gewinnes wird jedoch nicht ausbezahlt, sondern der 'Automatik', einem garantierten Gewinnsystem, zugeführt.

Die Spieleinsätze beim X-Spiel setzen sich aus dem Spielgeld und der Bearbeitungsgebühr zusammen. Die Bearbeitungsgebühr soll die Ausgaben der Rechenzentrale für Miete, Löhne, Porto, Datenverarbeitung, Verwaltung, Druckstücke, Geldüberweisungen usw. abdecken und ist in keinem Fall rückforderbar.

Von der geprüften Gesellschaft wurde bisher lediglich die Verwaltungsgebühr, sofern es sich überhaupt um steuerbare Umsätze handelt, als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt versteuert, während die Spielgelder gem. § 4 Abs. 3 UStG als durchlaufende Posten behandelt wurden (lt. Stellungnahme zu umsatzsteuerlichen Fragen).

Wesentliche Merkmale der durchlaufenden Posten sind:

- Der Unternehmer darf weder Gläubiger noch Schuldner

des bei ihm durchlaufenden Postens sein,

- Handeln im fremden Namen ist unerlässliche

Voraussetzung,

- Der Unternehmer darf aus eigenem Recht keine

Ansprüche auf den Betrag haben und nicht selbst

Zahlungspflichtiger sein.

Laut Kommentar zum § 4 Umsatzsteuergesetz 1972 liegen somit durchlaufende Posten nicht vor, wenn der Unternehmer entweder selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden hat oder wenn der Zahlungsempfänger den Betrag von ihm selbst fordern kann. Bestehen solche unmittelbaren Rechtsbeziehungen mit dem Unternehmer, so sind Rechtsbeziehungen ohne Bedeutung, die zwischen dem Zahlungsempfänger und der Person bestehen, die an den Unternehmer leistet oder zu leisten verpflichtet ist. Denn in diesen Fällen wird immer auch entweder die eigene Forderung oder die eigene Schuld des Unternehmers getilgt. Geschieht dies, so handelt es sich nicht um durchlaufende Posten.

...

Wie in den obigen Spielregeln dargestellt, hat nun der Mitspieler einen Anspruch auf Auszahlung seines Spielgeldes (wenn die Bedingungen zutreffen) gegenüber der (Beschwerdeführerin). Dies wird weiters noch durch die Ziffer 8 (Auszahlungsverfahren und Steuern) untermauert, in der es heißt, dass alle Auszahlungen durch die Rechenzentrale mittels auf den Namen des Gewinnberechtigten bezogenen Verrechnungsschecks erfolgen.

Es besteht somit eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Spieler und der (Beschwerdeführerin), denn nur von dieser kann der Spieler seinen Gewinn einfordern, und es liegen daher hinsichtlich der Spielgelder keine durchlaufenden Posten vor.

In der Stellungnahme zu umsatzsteuerlichen Fragen, die im Zuge der Schlussbesprechung übergeben wurde, wird von der geprüften Gesellschaft weiters ausgeführt, dass es sich im vorliegenden Fall von Seiten der (Beschwerdeführerin) um kein Glücksspiel handelt und sich die Gesellschaft nicht am Spiel beteiligt.

Dazu wird bemerkt, dass gemäß § 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz ein Glücksspiel bereits dann vorliegt, wenn Gewinn und Verlust nur überwiegend, wenn auch nicht ausschließlich, vom Zufall abhängt. Gerade das trifft auf das Computerspiel zu, da die Zufallsmomente (findet der Spieler weitere Mitspieler, und finden diese wiederum Mitspieler um in der Pyramide aufzusteigen) in diesem Fall überwiegen.

Lt. Punkt 3 der Spielbedingungen besteht das Recht auf Gewinnanspruch (= Anspruch auf Teile der Spielgelder neuer Mitspieler) jedoch nur wenn der betreffende Mitspieler wieder dem System zwei neue Mitspieler zuführt die ihm zuordenbar sind. Somit ist in jedem Fall ein aleatorisches Moment gegeben.

Durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1977 hat der § 4 Abs. 5 UStG eine Ergänzung erfahren, die sich auf die Bemessungsgrundlage bei Glücksspielen bezieht. Gem. § 4 Abs. 5 UStG ist die Bemessungsgrundlage für die Umsätze beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit die Summe aller Spieleinsätze. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die in der Einräumung einer Gewinnchance bestehende sonstige Leistung des Unternehmers (die geprüfte Gesellschaft knüpft an den Erlag jenes Betrages, der zum Zweck des Spieles übergeben wurde, die Zusage, gemäß den Spielregeln einen Gewinn auszuzahlen; weiters wird die Chance zum Spiel erst durch das Unternehmen ermöglicht) jeweils durch den Abschluss des einzelnen Spieles bewirkt wird.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen werden daher von der Betriebsprüfung die Spielgelder der Umsatzsteuer unterzogen. Da die Nachversteuerung bereits vereinnahmte Entgelte betrifft und eine Nachbelastung der Umsatzsteuer nicht möglich ist, wird der Betrag an Spielgeldern des jeweiligen Jahres als Bruttobasis angesetzt.

Zeitraum

Spielgelder brutto

Spielgelder netto

Umsatzsteuer

1988

3,850.075,00

3,208.396,00

641.679,00

1989

45,114.015,00

37,595.012,00

7,519.002,00

1990

126,211.365,00

105,176.137,00

21,035.227,00

1-12/1991

126,265.580,00

105,221.317,00

21,044.263,00

1-12/1992

96,155.200,00

80,129.333,00

16,025.867,00

1-8/1993

5,429.996,00

4,524.997,00

904.999,00"

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ den Prüferfeststellungen folgende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1992. Die Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer für das Jahr 1993 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen im Schätzungswege ermittelt.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die genannten Bescheide, welcher in Ansehung des Jahres 1993 mit Berufungsvorentscheidung vom 12. März 1996 insoweit teilweise stattgegeben wurde, als die Bemessungsgrundlagen laut Umsatzsteuernachschau der Steuerbemessung zu Grunde gelegt wurden.

In ihren Berufungsschriftsätzen sowie in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 beantragte die Beschwerdeführerin, die Spielgeldeinzahlungen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die von den Spielern beim X-Spiel eingezahlten Geldbeträge setzten sich aus dem Spielgeld und der Bearbeitungsgebühr zusammen, wobei von vornherein genau feststünde, wie hoch die

Bearbeitungsgebühr und wie hoch das eingesetzte Spielgeld sei. Die Spielgelder seien zu Recht gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1972 als durchlaufende Posten behandelt worden, weil die Beschwerdeführerin weder Gläubigerin noch Schuldnerin der bei ihr durchlaufenden Spielgelder sei. Die Beschwerdeführerin handle auf fremde Rechnung und in fremdem Namen, nämlich auf Rechnung und im Namen der Teilnehmer. Sie habe keinerlei Anspruch auf die Spielgelder wie auch umgekehrt die Teilnehmer keinerlei Ansprüche auf Spielgelder gegenüber der Beschwerdeführerin hätten.

Der Prüfer begründe seine abweichende Rechtsansicht damit, dass der einzelne Mitspieler einen Anspruch auf Auszahlung seines Spielgeldes gegenüber der Beschwerdeführerin habe. Bei dieser Schlussfolgerung unterscheide der Prüfer nicht zwischen dem eigentlichen Anspruch auf einen Geldbetrag, der nur gegenüber der Teilnehmergemeinschaft bestünde, und der Abwicklung der Auszahlung, die eine Verwaltungsarbeit darstelle, mit deren Durchführung die Beschwerdeführerin von den Teilnehmern beauftragt worden sei und die von den Teilnehmern durch Bezahlung der Bearbeitungsgebühr abgegolten werde. Nur aus den Bearbeitungsgebühren, niemals aus Spielgeldern, könnten Erlöse erwachsen. Diese Bearbeitungsgebühren seien ordnungsgemäß der Umsatzsteuer unterworfen worden. Einen Anspruch auf die Spielgelder habe die Beschwerdeführerin nicht. Die Rechtsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und den Spielteilnehmern bestünden lediglich in einem Auftragsverhältnis betreffend die Durchführung von Verwaltungsarbeiten.

Vom Fall, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1989, 88/15/0001, zu Grunde lag, unterscheide sich der vorliegende Sachverhalt grundlegend, weil von vornherein feststünde, dass der Beschwerdeführerin die fixe Bearbeitungsgebühr zufließe und der verbleibende Teil als Gewinn unter den Teilnehmern verteilt werde. Das Entgelt der Beschwerdeführerin sei von der nach bestimmten Regeln vorzunehmenden Verteilung der Spielgewinne in keiner Weise betroffen, weil sie von ihrer Bearbeitungsgebühr keine Gewinne auszubezahlen habe und ihr andererseits die die Spielgeldsumme bildenden Spieleinsätze niemals zukommen könnten.

§ 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 sei im vorliegenden Fall nicht anzuwenden, weil sich die Beschwerdeführerin nicht am Spiel beteilige. Es fehle auf Seiten der Beschwerdeführerin am aleatorischen Moment. Wegen der absolut feststehenden Aufteilung zwischen Spielgeldern einerseits und Verwaltungsgeldern andererseits könne in dem für die umsatzsteuerliche Behandlung allein maßgeblichen Verhältnis zwischen Spielteilnehmer einerseits und Beschwerdeführerin andererseits nicht von einem "Spiel mit Gewinnmöglichkeit" im Sinne des § 4 Abs. 5 zweiter Satz UStG 1972 gesprochen werden. Der Erfolg des Anwerbens neuer Mitspieler könne durch eine Vielzahl von Maßnahmen beeinflusst werden, sei also abhängig von den Handlungen der beteiligten Personen und daher kein unabhängiges, lediglich dem Zufall unterworfenes Ereignis, das den Regeln der Wahrscheinlichkeitstheorie unterliege. Das Pyramidenspiel sei daher kein Glücksspiel im Sinne des Glücksspielgesetzes, weil Gewinn und Verlust nicht ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhingen. Der Gesetzgeber habe bei der Ergänzung des § 4 Abs. 5 UStG 1972 auf Spiele abgezielt, die Glücksspiele seien und bei denen der dem Veranstalter verbleibende Teil des Einsatzes ungewiss sei, weil er vom Zufall abhänge. Beides treffe auf den vorliegenden Fall nicht zu.

Weiters habe der EuGH im Zusammenhang mit Geldspielautomaten entschieden, dass jene Spieleinsätze, die als Gewinne an die Spieler ausbezahlt würden, nicht zur Besteuerungsgrundlage gehörten. Der österreichische Gesetzgeber habe sich dieser Rechtsauffassung im UStG 1994 angeschlossen. Beim Spiel mit dem Geldspielautomaten stünde zwar ebenfalls von vornherein fest, welche Geldeinwürfe die Gewinngeldkasse auffüllen und welche das Entgelt für den Betreiber bildeten. Im Unterschied zum vorliegenden Fall sei dies für den Spieler aber nicht ersichtlich.

Da für die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 UStG 1972 somit kein Raum bleibe, müsse sich die Umsatzsteuerbarkeit am allgemeinen Entgeltbegriff gemäß § 4 Abs. 1 leg. cit. orientieren. Danach sei Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden habe, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Die Leistung der Beschwerdeführerin bestehe ausschließlich in der Verwaltung der Einstiegsgelder für Rechnung aller Spielteilnehmer und in der verwaltungstechnischen Abwicklung des Spiels durch Veranlassung und Überwachung der richtigen Platzierung der Spielteilnehmer im Rahmen der Spielpyramide. Entgelt für diese Leistung der Beschwerdeführerin sei eindeutig ausschließlich die Verwaltungsgebühr, nicht jedoch das Einstiegsgeld.

Zu dieser Rechtsauffassung sei auch das Finanzamt für Körperschaften in München gelangt. Im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung bei der deutschen Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin sei die Frage der Umsatzsteuerpflicht der Spielgelder ebenfalls aufgeworfen und mit vorgesetzten Dienststellen abgeklärt worden. Die

deutschen Finanzbehörden seien dabei zur Ansicht gelangt, dass es sich gegenständlich um durchlaufende Posten handle, die zu keinen steuerpflichtigen Erlösen führen.

Der Beschwerdeführerin stehe lediglich das Verwaltungsgeld in Höhe von S 840,--, das ein Nettoentgelt von S 700,-- darstelle, zu. Werde auch das Spielgeld der Umsatzsteuer unterworfen, würde schon der Umsatzsteuerbetrag höher sein als die der Beschwerdeführerin zukommende Verwaltungsgebühr.

In der am 12. Oktober 2000 über Antrag der Beschwerdeführerin abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, dass die Spielgelder auf dem Konto "Fremdgeld" und die Bearbeitungsgebühren auf dem Konto "Verwaltungsgebühren" gebucht worden seien, sodass stets eine klare Trennung vorgelegen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung in Ansehung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Spielgelder keine Folge gegeben. Nach Wiedergabe der Bestimmungen des § 1 Abs. 1, § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 5 UStG 1972 wird im angefochtenen Bescheid begründend ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei als Betreiberin und Organisatorin eines so genannten Ketten- oder Pyramidenspieles anzusehen. Der in Aussicht gestellte Vermögensvorteil hänge ganz oder teilweise davon ab, dass dem System weitere Spieler zugeführt würden. Spieler, denen dies nicht gelinge, gingen leer aus. Die Veranstalter solcher Spiele hielten sich "papiermäßig laut Spielregeln oder Teilnahmebedingungen" meistens im Hintergrund auf und würden "papiermäßig nur im Namen und auf Rechnung der Teilnehmer" auftreten und sich für den Gewinn- und Spielverlauf nicht verantwortlich erklären. Diese Merkmale träfen auch auf die Beschwerdeführerin zu, welche sich nur als "Rechenzentrale" bezeichne.

Nach Ansicht der belangten Behörde handle es sich bei den Spielgeldern nicht um durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG 1972. Gemäß § 4 Abs. 5 UStG 1972 mindere beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit der ausbezahlte Gewinn das Entgelt nicht. Die Beschwerdeführerin räume den Spielern die Möglichkeit zum Spiel mit Gewinnmöglichkeit ein. Damit diese an dem Spiel teilnehmen könnten, müssten zwei Beträge geleistet werden, einerseits die Bearbeitungsgebühr und andererseits das Spielgeld. Beide Beträge stellten zusammen das Entgelt für die Leistung der Beschwerdeführerin dar. Bei Gewinnspielen nach dem so genannten "Schneeballsystem" werde in der Literatur die Auffassung vertreten, dass der Veranstalter derartiger Spiele Unternehmer sei. Auch habe der OGH in seiner Entscheidung vom 13. März 1996, 5 Ob 506/96, ausgesprochen, dass ein Pyramidenspiel u.a. den in § 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz angeführten Charakter habe, wonach Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhingen. Denn für die zur Wahrung oder Erhöhung der eigenen Gewinnchance notwendige Anwerbung neuer Mitspieler komme es nicht nur auf die Fähigkeiten des betreffenden Teilnehmers an. Die Gewinnmöglichkeit sei vielmehr durch die nicht beliebig vermehrbare Anzahl der vorhandenen Interessenten begrenzt. Daher hänge die Gewinnchance der Mitspieler letztlich vom Zufall ab, wobei eine Gesamtschau anzustellen sei, die auch die Teilnehmer in einer späteren Phase, deren Verluste praktisch vorprogrammiert seien, berücksichtige. Dieser Ansicht schließe sich die belangte Behörde an.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, ihre Tätigkeit beschränke sich auf die Durchführung von Verwaltungs-Dienstleistungen und es gebe eine klare buchmäßige Trennung zwischen Spielgeldern und Bearbeitungsgebühren, sei entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ein unübersehbares Eigeninteresse an der Forcierung und Vermarktung ihres Spieles und der Werbung neuer Teilnehmer habe. Nicht umsonst seien in den (umfangreichen) Werbeaufwendungen u.a. neben Sponsoring, hunderte Plüschtiere und mehr als eintausend Anstecknadeln enthalten oder würden Provisionen in Millionenhöhe an die Info-Leiter geleistet. Die Beschwerdeführerin versuche zwar, durch die Vertragsgestaltung "papiermäßig" den Teilnehmern "quasi die Alleinverantwortung" für das Spiel aufzulasten, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise agiere sie aber nicht wie ein bloßer "Rechendienstleistungsbetrieb" oder eine "Ablaufüberwachung", sondern wie ein "direkter Inhaber und Organisator eines solchen Spieles mit allen Rechten". Das Produkt "Spiel" sei auf Grund der "verbindlichen Spielregeln" fest in der Hand der Beschwerdeführerin. Sämtliche Auszahlungen erfolgten durch die Beschwerdeführerin, die auch die Spielregeln gestalte und das Recht habe, diese zu verändern. Sie könne den Interessenten auch ohne Angabe von Gründen die Teilnahme am Spiel verweigern. Es komme nicht auf die zum Ausdruck gebrachten "papiermäßigen (Pro-Forma) Regelungen" an, maßgeblich seien die tatsächlichen Verhältnisse.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass ihr nur das Verwaltungsentgelt zustehe und die vom Finanzamt nunmehr vorgeschriebene Umsatzsteuer höher sei als diese Vergütung, sei der Beschwerdeführerin zu entgegnen,

dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und "der Produktionstheorie sowie der Kostenrechnungslehre" folgend, die Kosten für ein Produkt nicht nur in den Verwaltungs- oder Vertriebskosten zu sehen seien, sondern insbesondere aus den Material- oder Einsatzkosten für das eigentliche Produkt bestünden. Andernfalls käme es nur zu einer Besteuerung eines Teilumsatzes bzw. eines Teilertrages, was nicht Sinn und Zweck einer Umsatzbesteuerung sein könne. In den meisten Fällen seien die Produktionskosten im engeren Sinne für ein Produkt höher als dessen Verwaltungs- und Vertriebskosten und führten zusammen zu einer entsprechenden Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Auch bei einem materiellen Produkt sei jener Teilbetrag aus dem Gesamterlös von vornherein absehbar und kalkulierbar, der zur Deckung der Verwaltungs- und Vertriebskosten diene bzw. herangezogen werden müsse. Der OGH habe in seinem schon angeführten Urteil ausgesprochen, dass es bei Pyramidenspielen auf eine Gesamtschau ankomme und diese Gesamtschau es verbiete, die organisatorische, verwaltende Tätigkeit der Verwaltungszentrale vom eigentlichen Spielbetrieb zu trennen. Der OGH habe festgestellt, dass sowohl die Spieleinsätze als auch die entrichteten Verwaltungsgebühren von der Verwaltungszentrale rückforderbar seien und diese unmittelbar dafür hafte.

Von einem durchlaufenden Posten könne nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur dann gesprochen werden, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung im fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgten. Im vorliegenden Fall würden der Beschwerdeführerin alle Einzahlungen zufließen und alle Auszahlungen von ihr durchgeführt. Tatsächlich müsse der Zahlungsempfänger den Betrag gegenüber der Beschwerdeführerin fordern, wenn dieser laut Spielbedingungen einen Anspruch auf Auszahlung habe. Die Beschwerdeführerin sei nicht lediglich "Mittelsmann der Spielgelder", sondern sie sammle, stückle und verteile die Gelder nach ihren Spielbedingungen. Weiters sei dem Spieler im Normalfall nicht bekannt, für wen sein Geld vereinnahmt und für wen es ausbezahlt werde. Der Spieler kenne üblicherweise nur denjenigen, der ihn geworben habe, sowie denjenigen, den er selbst werbe. Auch die anforderbaren Infos stellten laut den Spielbedingungen nur den aktuellen Spielstand dar und zeigten für eine oder mehrere Pyramiden neben Datum und Spielnummer nur den Namen der Mitspieler (ohne nähere Adresse), auf welcher Stufe diese sich auch immer befinden mögen. Zusätzlich werde ein Teil des Gewinnes auch nicht an die Gewinner in der Ass-Position ausgezahlt, sondern der "Automatik" zugeführt. Die für einen durchlaufenden Posten geforderte unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Zahlenden und dem Dritten bestehe nicht.

"Nicht gänzlich richtig" sei auch die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass die Spielgelder "quasi niemals" ihr selbst zukommen könnten, da laut Punkt 11 der Spielregeln noch nicht abgeflossene Spielgelder bei Spielende erst abzüglich von Kosten (Porto, Bearbeitungsgebühren, etc) anteilig an die verbleibenden Mitspieler ausgezahlt würden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Nach § 4 Abs. 1 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden Umsatzsteuergesetzes 1972 wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit. der Umsatz nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Nicht zum Entgelt gehören nach § 4 Abs. 3 leg. cit. Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Gemäß § 4 Abs. 5 leg. cit. in der Fassung des 2. Abgabenänderungsgesetzes 1977 (BGBl. Nr. 645) ist beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit und bei der Wette Bemessungsgrundlage das Entgelt für jeden einzelnen Spielabschluss oder für die einzelne Wette, wobei ein ausbezahlter Gewinn das Entgelt nicht mindert.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. März 1989, 88/15/0001, ausgeführt hat, werden von der Bestimmung des § 4 Abs. 5 UStG 1972 in der angeführten Fassung Fälle erfasst, in denen der gesamte Spieleinsatz, also das Entgelt für die Möglichkeit zum Spiel mit Gewinnchance zunächst dem Unternehmer zufließt und sich erst durch den Spielverlauf entscheidet, ob er dem Unternehmer ungeschmälert verbleibt, weil kein Gewinn - der sich nicht mit dem Spieleinsatz decken muss - erzielt worden ist. Ist hingegen für jeden Spieler auf Grund der Spielbedingungen schon vor jeder Einsatzleistung erkennbar, dass von dem von jedem Spieler für ein Spiel zu entrichtenden Einsatz dem Unternehmer nur ein bestimmter Anteil (endgültig) zufließt und der gesamte verbleibende Teil als Gewinn ausgespielt wird, kann der bei jedem Spiel als Gewinn ausgespielte Einsatz nicht als Entgelt angesehen werden, welches an den Unternehmer für die Ermöglichung der Teilnahme an dem Spiel entrichtet wird.

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass nach den Spielbedingungen und den von den Spielern unterfertigten Ersuchen um Aufnahme in ein bestimmtes "Spielteam" ausdrücklich zwischen den "im Namen und für Rechnung der

Mitspieler vereinnahmten Spielgeldern" und der der Beschwerdeführerin zustehenden "Bearbeitungsgebühr" unterschieden wird und die beiden Beträge jeweils auf separaten Konten verrechnet werden. Die belangte Behörde spricht in diesem Zusammenhang zwar von "papiermäßigen (Pro-Forma) Regelungen", ohne allerdings festzustellen, dass die Spielgelder in der Folge widmungswidrig und/oder in Abänderung der Spielregeln für Zwecke der Beschwerdeführerin verwendet worden wären. Ebenso wenig wurde festgestellt, dass sich die Beschwerdeführerin selbst am Gewinnspiel beteiligt hätte. Dass die Beschwerdeführerin ein eigenes Interesse am Fortgang des Spieles hat, weil sie zugleich mit jedem Spieleinsatz auch eine Bearbeitungsgebühr vereinnahmt, macht den Spieleinsatz noch nicht zum Entgelt für die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung als Organisatorin des Spieles. Soweit sich die belangte Behörde darauf stützt, dass die Spieler eines Teams sich im Regelfall nicht persönlich kennen und über Anfrage nur die Namen der Mitspieler erfahren, steht dieser Umstand der Anerkennung der Spielgelder als durchlaufende Posten nicht entgegen, weil die als Voraussetzung wirksamer Stellvertretung geltende Offenlegung des Agierens für einen anderen es nicht verlangt, den Namen dieses anderen (also des Geschäftsherrn) zu nennen (vgl. mit weiteren Nachweisen das auch von der belangten Behörde zitierte Urteil des OGH vom 13. März 1996, 5 Ob 506/96).

Es trifft zu, dass der Unternehmer, soll ein durchlaufender Posten vorliegen, nicht einen eigenen Anspruch geltend machen oder eine eigene Verbindlichkeit erfüllen darf. Er darf weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein. Anders als die belangte Behörde meint, ergibt sich aus dem schon angeführten Urteil des OGH vom 13. März 1996 (einen vergleichbaren Fall betreffend) allerdings nicht, dass der Betreiber eines Pyramidenspiels selbst als Gläubiger der Spieleinsätze anzusehen wäre. Der OGH hat im besagten Urteil vielmehr ausgeführt, dass der Betreiber bei der Entgegennahme und der Verwendung der Spieleinsätze als Stellvertreter der am Pyramidenspiel Beteiligten handelt und auch dann die für eine Stellvertretung notwendigen Offenlegung vorliegt, wenn der Name des Geschäftsherrn (der Mitspieler) nicht genannt werde. Wer (wie der Betreiber eines Pyramidenspiels) als Bevollmächtigter auftrete, sei jedoch im Verhältnis zum Dritten "nicht irgend jemand", sondern eine Person, die am Vertragsgeschehen entscheidend beteiligt sei. Ihn träfen Aufklärungspflichten, für deren Verletzung er nach Vertragsgrundsätzen zu HAFTEN habe. Es könne ihn sogar eine UNMITTELBARE HAFTUNG für Ansprüche gegen den Geschäftsherrn (die Mitspieler) treffen, wenn er mit dem Vertragsabschluss eigene Interessen verfolge. Die Judikatur der Zivilgerichte bejahe eine kumulative Verantwortlichkeit von Vertretenem und Vertreter dann, wenn der Vertreter ein erhebliches und unmittelbares eigenwirtschaftliches Interesse am Zustandekommen des Vertrages gehabt habe. Diese HAFTUNG greife auch dann, wenn es gelte, den Vertreter für die Rückabwicklung eines aufgehobenen Vertrages aus dem Titel des Schadenersatzes einstehen zu lassen. Bei (verbotenen) Glücksspielen könne der Spieleinsatz nicht nur vom Vertragspartner (Mitspieler) zurückverlangt werden, sondern auch vom Spielbetreiber, der auf Grund seines eigenwirtschaftlichen Interesses an der Werbung von Mitspielern für die aus der Rückabwicklung des nichtigen Vertrages resultierenden Ansprüche UNMITTELBAR HAFTE. Auch der OGH kommt somit im angeführten Urteil keineswegs zum Schluss, dass der damals beklagte Initiator eines Pyramidenspiels als Vertragspartner die Rückzahlung der Spieleinsätze schulde, sondern hat (lediglich) eine Haftung des Spielbetreibers für die fremde Schuld bejaht.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist weiter zu beachten, dass ein durchlaufender Posten nur so lange angenommen werden kann, als die Mittelsperson zur Verausgabung verpflichtet und gewillt ist, wobei der Mittelsperson der Wille zur Verausgabung grundsätzlich auch abzusprechen ist, wenn sie ihn mangels vorhandener Mittel nicht mehr realisieren kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. November 1990, 90/13/0104). Dass gegenständlich einer dieser - der Anerkennung als durchlaufendem Posten entgegen stehender - Sachverhalte vorgelegen wäre, hat die belangte Behörde gleichfalls nicht festgestellt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Entrichtung einer Beilagengebühr zusätzlich zur Beschwerdegebühr gemäß § 24 Abs. 3 VwGG nicht erforderlich war.

Wien, am 9. März 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130020.X00

Im RIS seit

06.04.2005

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at