

## Urteil vom 04. Mai 2011, XI R 4/09

### Mit Servicegebühren in einem Betrag eingezogene Spieleinsätze keine durchlaufende Posten

BFH XI. Senat

FGO § 96 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 11, UStG § 4 Nr 9 Buchst b, UStG § 10 Abs 1 S 1, UStG § 10 Abs 1 S 2, UStG § 10 Abs 1 S 5, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 3 Buchst c S 1, EWGRL 388/77 Art 11 Teil A Abs 3 Buchst c S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. Dezember 2008, Az: 7 K 5384/05 B

### Leitsätze

NV: Spieleinsätze, die ein Lottospielvermittler zusammen mit Servicegebühren in einem Betrag einzieht, sind keine durchlaufende Posten, wenn er weder den erforderlichen Nachweis, als Zwischenperson im fremden Namen tätig zu werden, erbringt, noch den Spieleinsatzanteil in unveränderter Höhe wie ein Bote an die Lotteriegesellschaft weiterleitet

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, warb Kunden für von ihr gebildete Spielgemeinschaften, für die sie im Jahr 2003 (Streitjahr) mit von ihr computeroptimierten Zahlenreihen an den vom Deutschen Lottoblock ausgespielten Ziehungen teilnahm. Sie reichte in deren Namen und Auftrag von ihr ausgefüllte Spielscheine ein und entrichtete zugleich den Lottereeinsatz. Die Kunden wurden von ihr darüber informiert, an welcher bestimmten Spielgemeinschaft sie mit welchem Anteil beteiligt waren, welche Zahlenreihen der Spielgemeinschaft zugeordnet wurden und welche Spielscheinnummern die von den jeweiligen Spielgemeinschaften eingesetzten Spielquittungen hatten. Etwaige Lotteriegewinne schüttete die Klägerin im gesamten Umfang an die Mitglieder der einzelnen Spielgemeinschaften entsprechend ihren Beteiligungen aus. Die von den Kunden zu entrichtende Teilnehmergebühr je Ziehungstag betrug im Streitjahr nach den Angaben der Klägerin 11 € bzw. nach ihrem korrigierten Vorbringen 9 €. Hiervon wurden 3,20 € bzw. 2,39 € als Spieleinsatz für die Teilnahme an den Lotterien aufgewendet. Den restlichen Betrag behielt die Klägerin.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr mit Bescheid vom 30. Mai 2005 nach geschätzten Besteuerungsgrundlagen fest. Hiergegen erhob die Klägerin Einspruch und reichte eine Umsatzsteuererklärung nach. Sie ging davon aus, dass der Anteil der Teilnehmergebühr, der auf den Spieleinsatz entfiel, als durchlaufender Posten nicht steuerbar sei. Dementsprechend buchte die Klägerin nach den Feststellungen im vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Bericht über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 4. März 2005 die bisher als steuerpflichtige Entgelte erfassten Spieleinsätze auf das Konto steuerfreie Umsätze um.
- 3 Das FA war dagegen der Ansicht, die Klägerin habe auf die gesamte Teilnehmergebühr Umsatzsteuer zu entrichten, und wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 6. September 2005 als unbegründet zurück. Im Laufe des sich anschließenden finanzgerichtlichen Verfahrens setzte das FA mit Umsatzsteuerbescheid vom 16. März 2006 die Umsatzsteuer herab. Sie legte hierbei dem Regelsteuersatz unterliegende steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von ... € zugrunde.
- 4 Das FG wies die Klage als unbegründet ab und führte hierzu aus, es lasse sich nicht feststellen, dass die Klägerin von ihren Kunden den von ihr weiterzuleitenden Spieleinsatz als einen durchlaufenden Posten erhalten habe. Es fehle bereits an jedem stimmig durchgehaltenen Vortrag dazu, dass, wann und wie sie ihre Kunden über die jeweiligen Bestandteile der Teilnehmergebühr (Spieleinsatz und Servicegebühr) und über deren Höhe aufgeklärt haben wolle. Auch die hierzu vorgenommene Beweiserhebung durch schriftliche Befragung der von der Klägerin benannten Personen und durch die Zeugenvernehmung habe nichts im Sinne der Klägerin erbracht. Die Klägerin

trage die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass die von ihr vereinnahmten Entgelte als durchlaufende Posten umsatzsteuerfrei zu bleiben hätten.

- 5 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 783 veröffentlicht.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das FG habe ihr keine Gelegenheit gegeben, sich im Einzelnen zu den von ihm aufgezeigten Widersprüchen zu äußern. Ferner habe es unterlassen, den Sachverhalt hinreichend zu ermitteln und aufzuklären. Die Spieleinsätze seien im Namen und für Rechnung der Kunden vereinnahmt und verausgabt worden. Das Unionsrecht verlange als Voraussetzung für einen durchlaufenden Posten nicht, dass sich Zahlungspflichtiger und Zahlungsempfänger namentlich und mit Anschrift ermittelbar kennen müssten und ihnen die jeweils bei dem Vermittler durchlaufende Summe bekannt zu haben sei.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
  
die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid vom 16. März 2006 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2003 nach einer Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen zum Regelsteuersatz in Höhe von ... € auf ... € herabgesetzt wird, hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Es tritt dem Vorbringen der Klägerin entgegen.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin mit ihren Serviceleistungen nebst vermittelter Lottospielteilnahme eine einheitliche Leistung erbracht hat und die von ihr vereinnahmten Spieleinsätze nicht als durchlaufende Posten i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 5 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1999 --nunmehr § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG-- zu behandeln sind.
- 12 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin ihren Kunden vermittelte Teilnahme an den Ausspielungen des Deutschen Lottoblocks und die einzelnen Serviceleistungen --wie Organisation und Durchführung der Spielgemeinschaften und Ermittlung computeroptimierter Zahlenreihen-- als einheitliche Leistung zu beurteilen ist.
- 13 a) Eine einheitliche Leistung liegt u.a. dann vor, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 11. Juni 2009 C-572/07 --RLRE Tellmer Property--, Slg. 2009, I-4983, BFH/NV 2009, 1368, Rz 19, m.w.N.; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, unter II.3.a, m.w.N.).
- 14 b) Diese Voraussetzungen sind bei den Serviceleistungen der Klägerin und dem von ihr vermittelten Lottospiel gegeben. Denn der Mitspieler konnte aus seiner Sicht die Chance auf einen Gewinn nur erhöhen, wenn er die Serviceleistungen der Klägerin in Anspruch nahm und über die von ihr organisierte Spielgemeinschaft Lotto spielte. Nach den mit der Revision insoweit nicht angegriffenen und nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG war ferner eine vermittelte Spielteilnahme ohne Inanspruchnahme der Serviceleistungen ausgeschlossen. Serviceleistungen und vermitteltes Lottospiel sind mithin als ein Leistungsbündel zu betrachten, das eine einheitliche Leistung bildet. Die Aufspaltung in mehrere selbständige Leistungen ist unter den Umständen des Streitfalls tatsächlich nicht möglich und wäre wirklichkeitsfremd. Die Serviceleistungen sind somit --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht nur Nebenleistung zum vermittelten Lottospiel, sondern Teil einer einheitlichen Leistung, die nach ihrem Inhalt weder als umsatzsteuerfreie Leistungskommission (§ 4 Nr. 9 Buchst. b i.V.m. § 3 Abs. 11 UStG) noch als umsatzsteuerfreie Vermittlung von Anteilen an den Spielgemeinschaften angesehen werden kann.

- 15** 2. Die von der Klägerin vereinnahmten Spieleinsätze sind nicht als durchlaufende Posten zu behandeln.
- 16** a) Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nach dem Entgelt bemessen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Nach § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG 1999 --nunmehr § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG-- gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt oder verausgibt, als durchlaufende Posten nicht zum Entgelt.
- 17** b) Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die Annahme eines durchlaufenden Postens voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen zwei Beteiligten bestehen, in die der Unternehmer nur als vermittelnde Person, wie eine Zahlstelle, zwischengeschaltet ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. September 2010 V R 32/09, BFHE 231, 315, BStBl II 2011, 300, unter II.3.b dd, m.w.N.). Dies reicht jedoch allein nicht aus. Aus Gründen der Klarheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist ein eindeutiger Nachweis der Betätigung des Unternehmers als Zwischenperson bzw. Vermittler für die Beteiligten, zwischen denen die unmittelbaren Rechtsbeziehungen bestehen und für die die vermittelnde Person auftritt, erforderlich (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Februar 1989 V B 75/88, BFH/NV 1989, 744). Dies setzt grundsätzlich voraus, dass der Zahlungsverpflichtete und Zahlungsberechtigte jeweils den Namen des anderen und die Höhe des gezahlten Betrages erfahren (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1989, 744, m.w.N.; zur Vorgängervorschrift § 5 Abs. 3 UStG 1951, vgl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 1969 V R 104/66, BFHE 97, 449, BStBl II 1970, 191, m.w.N.).
- 18** c) Die Klägerin hat diesen erforderlichen Nachweis, als Zwischenperson tätig zu werden, nicht erbracht.
- 19** aa) Das FG ist bei seiner Entscheidung davon ausgegangen, das Vorbringen der Klägerin biete schon keine tragfähige Grundlage dafür, dass die Spielteilnehmer über die Höhe des Spieleinsatzanteils unterrichtet gewesen seien. Dem liegt die zutreffende Feststellung einer nicht widerspruchsfreien Sachverhaltsdarstellung seitens der Klägerin zugrunde. Die Würdigung des FG, die schriftliche Befragung der Kunden habe nichts im Sinne der Klägerin erbracht sowie die Würdigung der Angaben des in der mündlichen Verhandlung vernommenen Zeugen dahingehend, dass sich hieraus nicht erkennen lasse, dass eine Unterrichtung über die Komponenten der Teilnehmergebühr erfolgt sei, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. dazu BFH-Urteile vom 4. September 2003 V R 9, 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, m.w.N.; vom 25. August 2010 II R 35/08, BFH/NV 2010, 2301, m.w.N.).
- 20** bb) Diese Würdigung ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen.
- 21** (1) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt kein Verstoß gegen § 96 Abs. 2 FGO in Form einer Überraschungsentscheidung vor (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 11. Februar 2003 XI B 4/02, BFH/NV 2003, 802, m.w.N.; vom 1. April 2009 X B 90/08, BFH/NV 2009, 1135, m.w.N.). Es verletzt den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör nicht, wenn das FG es unterlassen hat, sie über seine Würdigung der Beweisaufnahme in Kenntnis zu setzen, und ihr hierdurch keine Gelegenheit gegeben hat, von ihm im Urteil aufgezeigte Widersprüche aufklären zu können.
- 22** (2) Soweit die Klägerin ferner geltend macht, das FG habe es unterlassen, den Sachverhalt hinreichend zu ermitteln und aufzuklären, ist diese Rüge nicht in der gesetzlich gebotenen Weise erhoben (vgl. dazu BFH-Beschlüsse vom 26. März 1993 III S 42/92, BFHE 171, 164, BStBl II 1993, 723, m.w.N.; vom 19. Januar 2005 VII B 61/04, BFH/NV 2005, 921, m.w.N.; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 70, m.w.N.). Die Revisionsbegründung lässt insbesondere nicht erkennen, welche Tatsachen noch zu ermitteln oder welche Beweise noch zu erheben gewesen wären.
- 23** d) Ein Fall, in dem nach der Rechtsprechung des BFH ausnahmsweise auf die Kenntnis über ein Auftreten im fremden Namen und die Höhe des als durchlaufenden Postens zu behandelnden Betrags verzichtet werden kann, liegt nicht vor.
- 24** aa) Das eindeutige Auftreten im eigenen oder fremden Namen zur Annahme eines durchlaufenden Postens gilt nicht ausnahmslos. So sind z.B. Gebühren und Auslagen, die Rechtsanwälte ohne ausdrückliche Benennung ihres Auftraggebers verausgaben, als durchlaufende Posten zu behandeln, wenn diese Aufwendungen nach verbindlichen Kostenordnungen berechnet werden und die Auftraggeber als Kostenschuldner bestimmt sind (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1989, 744, m.w.N.). Auch können Abgaben und Beiträge, soweit es sich um Bagatellbeträge handelt und die Zwischenperson die Beträge lediglich als Bote in unveränderter Höhe weitergibt, dann durchlaufende Posten

sein, wenn die Zwischenperson dem Empfänger der Zahlungen die Namen der Zahlenden und die jeweilige Höhe der Beträge nicht mitteilt (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1966 V 13/64, BFHE 86, 721, BStBl III 1966, 647, m.w.N.).

- 25** bb) Der Senat vermag im Streitfall eine derartige Ausnahme nicht zu erkennen. Weder berechnet sich der Spieleinsatzanteil nach verbindlichen, den Schuldner bestimmenden gesetzlichen Vorgaben, die denen einer Kostenordnung vergleichbar wären, noch handelt es sich bei den fortlaufend mit der Teilnehmergebühr im Lastschriftinzug vereinnahmten Spieleinsätzen in der Summe um Bagatellbeträge. Die Klägerin hat ferner den Spieleinsatzbetrag nicht in unveränderter Höhe wie ein Bote weitergegeben. Denn der zusammen mit der Servicegebühr in einem Betrag eingezogene Spieleinsatzanteil wurde von der Klägerin mit den Spieleinsätzen der übrigen Mitglieder einer Spielgemeinschaft in einer Summe, mithin in veränderter, nicht mehr individualisierbarer Höhe, an die jeweilige Lotteriegesellschaft weitergeleitet.
- 26** 3. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit dem Unionsrecht.
- 27** a) Nach Art. 11 Teil A Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --nunmehr Art. 79 Satz 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem-- sind Beträge, die ein Steuerpflichtiger von seinem Abnehmer oder dem Empfänger seiner Dienstleistung als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind, nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen (Satz 1). Der Steuerpflichtige muss den tatsächlichen Betrag dieser Auslagen nachweisen und darf die Mehrwertsteuer, die auf diese gegebenenfalls erhoben worden ist, nicht als Vorsteuer abziehen (Satz 2).
- 28** Das Unionsrecht räumt hierdurch dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, ob er die im Namen und für Rechnung seiner Leistungsempfänger verauslagten Beträge als durchlaufende Posten oder als Erlöse behandelt wissen will (vgl. BFH-Urteile vom 11. Februar 1999 V R 46/98, BFHE 188, 156, BStBl II 2000, 100; vom 11. Februar 1999 V R 47/98, BFH/NV 1999, 1137; vom 15. April 1999 V R 45/98, BFH/NV 1999, 1521).
- 29** Die Klägerin hat die Spieleinsätze in ihrer Buchhaltung für das Streitjahr nicht als durchlaufende Posten behandelt. Weder ihre Erfassung als umsatzsteuerpflichtige Entgelte noch die nachfolgende Umbuchung auf das Konto steuerfreie Umsätze lassen erkennen, dass die Klägerin diese Beträge nur als zeitweilig vereinnahmt oder verausgabt betrachtet hat. Denn auch steuerfreie Erlöse stellen Entgelt einer sonstigen Leistung dar. Aus der Buchführung der Klägerin ist mithin nicht ersichtlich, dass sie die Spieleinsätze als Beträge behandelt wissen will, auf die sie selbst keinen Anspruch hat.
- 30** b) Dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht es nicht --wie die Klägerin meint-- entgegen, die Spieleinsätze als steuerpflichtiges Entgelt zu behandeln.
- 31** aa) Soweit die Klägerin vorbringt, es verstoße gegen den Neutralitätsgrundsatz, wenn die von ihr an die Lottogesellschaften entrichteten Beträge mit Umsatzsteuer belastet würden, ohne sie weiterberechnen zu können, vermag der erkennende Senat dem schon deshalb nicht zu folgen, weil nicht ersichtlich ist, dass die Klägerin gehindert ist, die Umsatzsteuer ihren Kunden in Rechnung zu stellen.
- 32** Im Übrigen bedeutet die Überwälzbarkeit einer Steuer nicht, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag von der vom Steuergesetz der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person auch tatsächlich ersetzt erhalten. Die Steuerüberwälzung ist ein wirtschaftlicher Vorgang; das Gesetz überlässt es dem Steuerschuldner, den Steuerbetrag in die Kalkulation einzubeziehen und die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch dann zu wahren; letztlich hängt es von der Marktlage ab, ob dem Steuerzahler die Überwälzung gelingt (vgl. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 10. Mai 1962 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, unter C.I.6.; vom 3. Mai 2001 1 BvR 624/00, BFH/NV Beilage 2001, 159, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2001, 709, unter II.1.b aa; BFH-Urteil vom 10. November 2010 XI R 79/07, BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311, unter II.3.b).
- 33** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin gebietet der Neutralitätsgrundsatz im Hinblick auf die Steuerfreiheit bestimmter Glücksspielumsätze nach § 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG auch nicht, dass dies erst recht für die von ihr weitergeleiteten Spieleinsätze gelten müsse, da sie insoweit lediglich solche Spiele vermittele. Selbst wenn --wie die Klägerin meint-- ihre Leistung nur als Vermittlung eines steuerfreien Glücksspiels anzusehen wäre, wäre diese Vermittlung nicht einem Glücksspiel gleichartig. Bei der Erhebung der Mehrwertsteuer sind Wirtschaftsteilnehmer nur hinsichtlich gleichartiger und deshalb miteinander im Wettbewerb stehenden Leistungen nicht unterschiedlich

zu behandeln (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 28. Juni 2007 C-363/05 --JP Morgan--, Slg. 2007, I-5517, BFH/NV Beilage 2007, 412, Rz 29, m.w.N.; vom 10. März 2011 C-540/09 --Skandinaviska Enskilda Banken--, BFH/NV 2011, 956, HFR 2011, 603, Rz 36, m.w.N.).

- 34** 4. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist nicht geboten. Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung im Streitfall einschlägigen Unionsrechts bestehen nicht.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)