



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. September 2009 ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Verlosung eines Grundstückes mit anschließender Eigentumsübertragung an den Gewinner sowohl der Rechtsgeschäftsgebühr als auch der Grunderwerbsteuer unterliegt oder ob § 15 Abs. 3 GebG, der eine Kumulierung von Gebühren und Grunderwerbsteuer verhindern soll, zum Tragen kommt?

Ist die Rechtsgeschäftsgebühr trotzdem zu entrichten, obwohl die Verlosung abgebrochen wurde?

1. Verfahren

Das Finanzamt brachte in Erfahrung, dass unter <http://www.xyz.at> der Bw. das Grundstück EZ 111 zur Verlosung anbot.

Am 24.6.2009 ersuchte das Finanzamt mit folgendem Schreiben den Bw. um Ergänzung:

„Sie sind Veranstalter einer Haus/Objektverlosung: Haus/Objektverlosungen sind gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit.a GebG gebührenpflichtig. Die Gebühr beträgt, wenn die Gewinne in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze. Darunter ist der Betrag zu verstehen, der sich aus der Gesamtzahl aller aufgelegten Lose multipliziert mit dem Lospreis ergibt. Die Gebührenschuld entsteht gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG mit dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes, spätestens mit dem Zeitpunkt des Beginns des Losverkaufes. Das heißt mit dem Verkauf des ersten Loses. Die Gebührenschuld besteht in vollem Umfang auch dann, wenn nicht alle Lose verkauft werden oder wenn die Verlosung (Ziehung) abgesagt wird und nicht stattfindet.“

Die Gebühren sind gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 iVm § 31 Abs. 3 GebG 1957 ohne Bemessung durch ein Finanzamt bis zum 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats selbst zu berechnen und zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt ist auch eine Abrechnung samt Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Spieleinsätze sowie der Gewinne ermöglichen (zB Verlosungsbedingungen, aus denen die Anzahl der aufgelegten Lose und Lospreis(e) ersichtlich sind). Der zur Gebührenentrichtung Verpflichtete (Veranstalter) hat die Summe beim zuständigen Finanzamt zu beantragen.

Der Gebührenbetrag ist unter Angabe des Abrechnungszeitraumes = Monat des Entstehens der Gebührenschuld (MM/JJ), der Abgabenart (GMO) und der Steuernummer aus das PSK-Konto des zuständigen Finanzamtes einzuzahlen bzw. zu überweisen. Die entsprechende Kontonummer des zuständigen Finanzamtes ist der Homepage des BMF unter „Steuern/zu meinem Finanzamt“ zu nehmen. Auf dem Einzahlungs- bzw. Überweisungsbeleg ist der Verwendungszweck „Hausverlosung“ oder „Objektverlosung“ anzuführen, sowie das zu verlosende Haus mit seiner Anschrift bzw. das Objekt mit einem Identifizierungsmerkmal (zB Fahrgestellnummer bei Autos) zu beschreiben. Die Einhaltung der Fristen kann die selbstberechnete Gebühr vor Vergabe einer Steuernummer auf das Konto des zuständigen FA einbezahlt, bzw. die Abrechnungen vorab zu St.Nr. „neu“ vorgelegt werden. Auch hier sind die entsprechenden Bezüge und Betrefftexte anzugeben.

Sie werden höflichst ersucht folgende Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen vorzulegen:

1. Wie erfolgt der Losverkauf?
2. Wann bzw. wie erwirbt der Teilnehmer das Los?
3. Wie erfolgt der Verlosungsablauf vom ersten Auftritt an die Öffentlichkeit bis zur Verlosung des Objekts?
4. Wann findet die Verlosung statt?
5. Gibt es Verlosungsbedingungen?
 - Wenn ja, bitte legen Sie diese vor?
 - Wenn nein. Wie wird der Teilnehmer über den Verlosungsablauf, Losanzahl, Lospreis usw. informiert?
6. Wer ist der Veranstalter der Verlosung?
7. Was ist Gegenstand der Verlosung? (Einlagezahl, Grundbuch, Parzelle, etc.)
8. Wer ist Eigentümer des Verlosungsobjektes?
9. Erfolgt die Verlosung über einen Treuhänder? Wenn ja, Name, Anschrift des Treuhänders!
10. Erfolgt der Verkauf der Lose über ein Treuhandkonto?
11. Wurden bereits Lose verkauft? (Nachweis mittels dafür geeigneter Unterlagen, Kontoauszug, Kontoauszug Treuhandkonto, usw.)
12. Wann wurde das erste Los verkauft?
13. Wie viele Lose wurden aufgelegt?
14. Wie hoch ist der Lospreis?
15. Wurde die Gebühr bereits entrichtet? Wenn ja, in welcher Höhe? (Vorlage des Überweisungsbeleges)
- 16.) Befindet sich Verlosungsobjekt im Privatvermögen?

Falls Sie mittlerweile Ihre Haus/Objektverlosung abgesagt haben, sind die vorstehenden Fragen trotzdem zu beantworten!"

Der Bw. kam dem Ersuchen des Finanzamtes am 16. Juli 2009 nach und beantwortete die Fragen. Der Bw. teilte mit, dass keine Verlosung stattfindet und die Lospreise in den nächsten tagen ohne Abzug zurück überwiesen werden. Es seien 8.555 Lose aufgelegt worden und der Lospreis betrage 45 Euro. Über einen weiteren Vorhalt des Finanzamtes gab der Bw. die Namen und Adressen der bisherigen Loskäufer an. Die ersten Lose wurden am 27.4.2009 gekauft. Die Gesamtsumme vom Losverkauf betrug 810 Euro und wurde zur Gänze wieder an die Loskäufer zurück überwiesen.

Das Finanzamt setzte für diese Grundstücksverlosung („Hausverlosung“) mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 9. September 2009** von einer Bemessungsgrundlage von 384.975,00 Euro [=8.555xLospreis 45 Euro] die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs.1 Z.7lit.a GebG in Höhe von 12% = 46.197,00 Euro fest.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung** erhoben. Eingewendet wurde, dass Grundstücksverlosungen keine Rechtsgeschäftsgebühr auslösen, da sie der Grunderwerbsteuer unterliegen und somit von der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 15 Abs. 3 GebG ausgenommen seien. Des weiteren sei ein Grundstück keine Ware. Weswegen eine Hausverlosung nicht unter den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG subsumiert werden könne. Dies auch deshalb nicht, da § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG unter „Waren“ selbst nur bewegliche körperliche Sachen verstehe. Hingewiesen werde darauf, dass die gegenständliche Hausverlosung mangels des gewünschten Erfolges zwischenzeitig abgebrochen worden sei und dass demzufolge die Gebühr entfalle.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im **Vorlagebericht**, von welchem der Bw. verständigt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Das Finanzamt hielt entgegen,

- dass § 15 Abs.3 GebG auf Hausverlosungen nicht anzuwenden sei, da es sich bei der Verlosung einerseits und dem Erwerb des Grundstückes andererseits um zwei getrennte [nicht identische] Vorgänge handle. Zu einem grunderwerbsteuerbaren Vorgang komme es erst, nachdem das Gewinnlos gezogen worden sei und der Gewinner feststehe. Erst dann könne die Grundstücksübertragung vom bisherigen Eigentümer auf den Gewinner stattfinden;
- dass die Gebührenschuld für die Verlosung gemäß § 16 Abs.5 GebG mit der Vornahme der Handlung, - das sei laut *Gaier*, GebG⁴, § 16, Rz 126, - grundsätzlich die erste Aufforderung zur Teilnahme an die Öffentlichkeit, entstehe. Bei Hausverlosungen entstünde die Gebührenschuld

mit dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes, spätestens mit dem Zeitpunkt des Beginns des Losverkaufes, das sei im gegenständlichen Fall entsprechend der Vorhaltsbeantwortung vom 6.5.2009 der 12.1.2009 gewesen. Weiters werde bestätigt, dass der Teilnehmer das Los mit Einzahlung auf dem Treuhandkonto erwerbe.

Damit sei die Gebührenschuld entstanden –und zwar sofort in vollem Umfang, auch wenn nicht alle Lose verkauft würden oder die Verlosung [Ziehung] aus welchen Gründen auch immer nicht statt finde. Bemessungsgrundlage sei aufgrund des Gesetzes der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze. Eine einmal entstandene Gebührenschuld könne gemäß § 17 Abs. 5 GebG nicht rückgängig gemacht werden.

Der Unabhängige Finanzsenat hielt dem Bw. und dem Finanzamt die beabsichtigte Entscheidung vom 9. April 2010 unter Setzung einer dreimonatigen Frist vor.

Das Finanzamt teilte dazu am 3. Mai 2010 mit, dass das Finanzamt schon bisher die Meinung vertreten habe, dass die Verlosung eines Grundstückes sowohl der Rechtsgeschäftsgebühr als auch der Grunderwerbsteuer unterliege, die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG hier nicht zum Tragen komme und die Rechtsgebühr trotz Abbruches der Verlosung zu entrichten sei. Hinsichtlich der beabsichtigten Entscheidung bestünden seitens des Finanzamtes daher keine Einwendungen.

Der Bw. überreichte am 3. Mai 2010 seine Stellungnahme zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung sowie ein Ansuchen um Nachsicht der Gebühren an das Finanzamt:

„....Wir....haben den Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zur Kenntnis genommen und möchten auf Grund dieses Schreibens das Ansuchen um Nachsicht der Gebühren...stellen....“

2. Sachverhalt

Einsicht genommen wurde in die vorgelegten Verlosungsbedingungen:

Die Verlosungsbedingungen lauten auszugsweise:

„§1 Vertragsgegenstand....

§2 Treuhänderin

a) Die Durchführung und Abwicklung der Verlosung sowie die Herstellung der Grundbuchsordnung gemäß dem Verlosungsergebnis werden von einem Notar überwacht und beurkundet

b). Die Loseinzahlungen werden auf einem gesperrten Konto verwahrt....

§3 Teilnahmebedingungen:....

2) Die Teilnahme ist nur über die Internet eingerichtete Teilnahmemaske möglich....

4) Es wird bei jeder Registrierung eine Registriernummer vergeben. Mit Hilfe dieser Registriernummer kann für den Fall der erfolgten Verlosung der Notar die Gewinnerin/den Gewinner eruieren.

5) Die Registrierung wird mit dem Einlangen des der Anzahl der gekauften Lose entsprechenden Geldbetrages auf dem obgenannten Konto wirksam.

6) Jede Teilnehmerin, jeder Teilnehmer kann an jedem beliebigen Computer für seine Registrierung sorgen.....

10) Die Lose werden exakt nach dem Zeitpunkt des Geldeinganges auf dem genannten Konto vergeben.

11) Die Verlosung findet frühestens nach Erreichen der Mindestmenge, spätestens 24 nach dem Erreichen der aufgelegten Höchstmenge statt.

16) Die Ziehung der 4-stelligen Losnummer erfolgt in jener Form, dass in 4 gleich großen, undurchsichtigen Behältern, jeweils einmal die Zahlen von 0 bis 9 in undurchsichtigen Kugeln verpackt werden. Diese werden danach durch geschüttelt und wird sodann eine Kugel gezogen. Die so gezogene Zahl ergibt im ersten Durchgang die Tausenderstelle, im zweiten Durchgang die Hunderterstelle, im dritten Durchgang die Zehnerstelle und im letzten Durchgang die Einerstelle. Sollten die ersten drei Ziehungen jeweils die Ziffer 0 ergeben haben, so ist vor der letzten Ziehung die Ziffer 0 aus dem Glasbehälter zu nehmen.

17) Nach erfolgter Ziehung und somit vorliegendem Ergebnis wird aus der Liste die Registriernummer erhoben und werden danach aus dem dazugehörigen Registrierungsformular die Daten des....Gewinners festgestellt.

18) Der....Gewinner wird mitsamt der Registriernummer veröffentlicht.....

19) DerGewinner....wird verständigt.

20) Darüber hinaus hat der Gewinner....bzw. der jeweilige rechtmäßige Rechtsnachfolger eine Frist von 20 Tagen ab dem Tag der Verlosung folgenden Tag, um den Gewinn anzutreten. Sollte der Benachrichtigungsvorgangerfolglos sein und sich der....Gewinner innerhalb der....Frist....nicht gemeldet haben, so findet eine neuerliche Ziehung binnen drei Werktagen statt....

22) Innerhalb von 14 Werktagen nach Kontaktaufnahme des....Gewinners wird von der TreuhänderIn eine grundbuchsfähige Urkunde mit Veräußerer und Erwerber errichtet, auf Grund welcher der....Gewinner grundbürgerliches Eigentum erlangt....

23)....Die Liegenschaftseigentümerin verpflichtet sich, diese Urkunde ohne Verzug zu unterfertigen.....

§11 Sonstige Bestimmungen

a) Sämtliche mit der Durchführung der Verlosung sowie deren grundbürgerlichen Durchführung erforderlichen Kosten und Gebühren – insbesondere der Steuern gem. § 33 TP 17 Gebührengesetz und §7 Grunderwerbsteuergesetz - werden vom Verloser getragen...."

2.2. Auszug aus der gemeinsamen Stellungnahme von Bundesministerium für Justiz und Bundesministerium für Finanzen: „Darf eine Privatperson nach dem Glücksspielgesetz ein Objekt verlosen?

([www.bmf.gv.at/Glücksspielmonopol/Häufig gestellte Fragen zum Glücksspielmonopol \(FAQs\), Datenzugriff vom 22.2.2010](http://www.bmf.gv.at/Gluecksspielmonopol/Haufig%20gestellte%20Fragen%20zum%20Gluecksspielmonopol%20(FAQs),%20Datenzugriff%20vom%2022.2.2010))

„Ein Veräußerungsvorgang eines einzelnen Objektes durch Verlosung ist durch eine Privatperson glücksspielrechtlich unter folgenden Bedingungen zulässig. Im Zusammenhang

mit Objektverlosungen ist zu prüfen, ob eine Ausspielung iS § 2 GSpG, somit ein unternehmerisch veranstaltetes Glücksspiel vorliegt, weil gemäß § 4 Abs. 1 GSpG Glücksspiele nur dann nicht dem Glücksspielmonopol des Bundes unterliegen, wenn sie nicht in Form einer „Ausspielung“ durchgeführt werden (§ 2 Abs. 1 und 4 GSpG) und in weiterer Folge kein Bankhalter mitwirkt oder der Einsatz EUR 0,50 pro Spiel nicht übersteigt....

Eine „Ausspielung“....liegt gemäß § 2 Abs. 1 und 4 GSpG dann vor, wenn folgende Voraussetzungen zusammentreffen:

1. ein veranstaltender/organisierender/mitwirkender Unternehmer und
2. eine vermögensrechtliche Leistung des Spielteilnehmers und
3. ein in Aussicht gestellter vermögensrechtlicher Gewinn und
4. eine vorwiegend/ausschließlich zufallsbedingte Entscheidung über Gewinn/Verlust [des Spieles].

Sofern bei Objektverlosungen der Kauf von Losen vorausgesetzt wird, liegt eine vermögensrechtliche Leistung des Spielteilnehmers vor. Das auszulosende Objekt entspricht dem in Aussicht gestellten vermögensrechtlichen Gewinn. Die Entscheidung über Gewinn und Verlust des Spieles erfolgt „durch Verlosung“, d.h. durch Ziehung einer Losnummer wird festgestellt, auf welche Losnummer der Treffer entfällt. Bei einer Ziehung handelt es sich um eine zufallsbedingte Entscheidung, die vom Spielteilnehmer nicht beeinflusst werden kann. Es wird daher ein Glücksspiel iS § 1 Abs. 1 GSpG vorliegen....

Beim Begriff „Unternehmer“ geht des Bundesministerium für Finanzen – vor dem Hintergrund der Zielsetzung des GSpG – von einem grundsätzlich weiten Unternehmerbegriff aus....Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iSd § 2 UStG zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt dann vor, wenn etwa in wiederholtem Maße eine Tätigkeit ausgeübt wird oder auf Basis von Verträgen eine wiederkehrende Einnahmemöglichkeit besteht. Wiederholungsabsicht ist ausreichend. Das Erzielen von Einnahmen im Rahmen eines nur einmaligen Ereignisses ohne Wiederholungsabsicht würde nicht als nachhaltige Tätigkeit gelten....

Hilfstätigkeiten für Privatpersonen durch Unternehmer(z.B. Notar, Rechtsanwalt, Webdesigner für private Homepage des Verlosers) sind zulässig, solange kein Organisieren, Anbieten oder Veranstalten von Privatverlosungen und damit das Veranstellen von Glücksspielen gegenüber dem bloßen privaten Veräußerungsvorgang in den Vordergrund tritt (§ 2 Abs. 4 GSpG)....

Wenn es sich nach Prüfung aller vier glücksspielrechtlichen Ausspielungskriterien um keine „Ausspielung“ handelt, so sind für ein Vorliegen einer Ausnahme aus dem Glücksspielmonopol die weiteren alternativ geltenden Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 GSpG – Bankhalter oder Bagatellschwelle – maßgeblich. Im Fall einer Verlosung wirkt kein Bankhalter mit, da die Spielteilnehmer nicht gegen die verlosende Privatperson spielen. Da somit eine der beiden Alternativbedingungen erfüllt wird, ist ein Überschreiten der Bagatellschwelle durch den Lospreis nicht mehr entscheidend. Der Veräußerungsvorgang hat sich auf ein einzelnes Objekt zu beschränken. Die Veranstaltung einer Lotterie mit der Auslobung mehrerer Preise für mehrere „Gewinnlose“ (und damit die Verlosung mehrerer Objekte) ist nach Ansicht des BMF den konzessionspflichtigen Lotterien vorbehalten.

Welche Abgabenpflichten sind bei Hausverlosungen zu beachten? Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit.a GebG: Die Gebühr beträgt 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze; darunter ist der Betrag zu verstehen, der sich aus der Gesamtzahl aller aufgelegten Lose multipliziert mit dem Lospreis ergibt.

Die Gebührenschuld entsteht mit dem Zustande kommen des Rechtsgeschäftes, spätestens mit dem Zeitpunkt des Beginns des Losverkaufs. Die Gebührenschuld besteht in vollem Umfang auch dann, wenn nicht alle Lose verkauft werden oder wenn die Verlosung (Ziehung) – aus welchen Gründen immer – nicht stattfindet.

Die Gebühr ist vom Veranstalter der Verlosung bis zum 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats an ein für die Erhebung der Gebühren zuständiges Finanzamt zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt ist dem Finanzamt auch eine Abrechnung (samt Unterlagen) vorzulegen, aufgrund derer dem Finanzamt eine Überprüfung der Bemessungsgrundlage (zB Ausdruck der Spielbedingungen, aus denen die Anzahl der aufgelegten Lose und der Lospreis ersichtlich sind) möglich ist.

Grunderwerbsteuer: Wird eine Grundstück oder Grundstücksanteil (z.B. Haus oder Eigentumswohnung) verlost, fällt Grunderwerbsteuer an. Bemessungsgrundlage ist die Gegenleistung; das ist jener Betrag, der sich aus der Anzahl aller verkauften Lose multipliziert mit dem Lospreis ergibt. Sollte dieser Betrag unter dem dreifachen Einheitswert liegen, so bildet der dreifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage.

Gerichtliche Strafbarkeit wegen der Durchführung einer Objektverlosung? Das Bundesministerium für Justiz weist darauf hin, dass durch die Durchführung einer Objektverlosung (Hausverlosung) – unabhängig von den Regelungen des GSpG – der Tatbestand des § 168 StGB (Glücksspiel) erfüllt sein kann....[das StGB]....erfordert zudem die gesteigerte Vorsatzform der Absicht....nämlich aus der Veranstaltung oder Förderung sich oder einem Dritten einen zumindest einmaligen Vermögensvorteil zuzuwenden....Eine derartige Absicht liegt....nicht vor, wenn der Lospreis und die Losanzahl unter Berücksichtigung der zu leistenden Gebühren, Steuer, Abgaben und Kosten so berechnet werden, dass der durch die Verlosung erzielte Gesamterlös den bekannten oder redlich angenommenen Verkehrswert der Liegenschaft nicht übersteigt...."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Lösung der Frage der Gebührenpflicht von Hausverlosungen vollzieht sich in zwei Schritten:

- In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob Hausverlosungen als Glücksspiele sonstige Veranstaltungen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit. a GebG sind, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen und als Steuerrechtsfolge mit 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze zu vergebühren sind.
- In einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob es sich bei der Hausverlosung um einen identen, der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang handelt, der von der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 15 Abs. 3 GebG ausgenommen ist.

Überblick:

1. Hausverlosungen sind Gegenstand der Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7a GebG

1.1. Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag, wodurch die Hoffnung auf den Erwerb eines Grundstückes versprochen und angenommen wird

1.2. Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag ieS, ein Spiel, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines Grundstückes.

1.3. Die (gebühren-) rechtliche Verortung des Glücksvertrages „Verlosung“ und die Bemessungsgrundlage in Rückblende

- 1.3.1. Ausspielungen im Allgemeinen Gebührentarif 1925, BGBI. 1925/208, Tarifpost 57 B.
- 1.3.2. § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG 1946 (BGBI. 1946/184)
- 1.3.3. Das Lotteriegesetz 1947 (BGBI. 1948/27)
- 1.3.4. Gebührennovelle 1952 (BGBI. 1952/107)
- 1.3.5. Das Gebührengesetz 1957 (BGBI.1957/267)
- 1.3.6. Die rechtliche Situation nach dem Glücksspielgesetz 1960 (BGBI. 1960/111)
- 1.3.7. Die Änderungen des § 33 TP 17 GebG in Synchronisierung mit dem Glücksspielgesetz 1962 (BGBI. 169/1962)
- 1.3.8. Das Glücksspielgesetz 1989, BGBI. 1989/620
- 1.3.9. „Glücksspiele“ statt „Ausspielungen“ ab dem BGBI. 1993/965

1.4. Grundstücke sind „Waren im weiteren Sinn“

2. Ein Vertrag über die Hoffnung des ungewissen Grundstückserwerbes ist noch kein Rechtsgeschäft iSd § 15 Abs.3 GebG, das der Grunderwerbsteuer unterliegt.

2.1. Das Synallagma der Hausverlosung liegt im Verhältnis zwischen Loskauf und Gewinnchance. Erst nachdem sich die Gewinnchance durch Ziehung realisiert hat, kann es zu einem Erwerb eines Grundstückes kommen

2.2. Gegenüberstellung der Hausverlosung zu den bisher durch den Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fällen Rechtsgebühren - Verkehrsteuern

- 2.2.1. § 15 Abs. 3 GebG - Rechtsgeschäftsgebühren und Gesellschaftsteuer (VwGH 18.11.1971, 1209/70)
- 2.2.2. Festsetzung von Darlehensvertragsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG und der Gesellschaftsteuer für die fiktiven Zinsen gemäß § 2 Z.3 lit.b KVG (VwGH 18.12.1995, 95/16/0195)
- 2.2.3. Besteuerung eines Sacheinlagevertrages und Übernahme eines Geschäftsanteiles einer GmbH gemäß § 33 TP 21 GebG aF und § 2 Z. 1 KVG (VwGH 20.8.1996, 93/16/0188)
- 2.2.4. Rechtsgeschäftsgebühren und Grunderwerbsteuer

3. Zusammenfassung

4. Schlussfolgerungen

Verwendete Literatur:

- Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, und Kommentar zum GrEStG (Loseblattausgaben)
 Arnold, Rechtsgebühren⁸ 2006
 Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz (Loseblattausgabe)
 Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz⁴
 Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz (Loseblattausgabe)
 Rummel, Kommentar zum ABGB², 1992
 Schwimann, ABGB³, 2006
 Klang, Kommentar zum ABGB, 1935
 Klang² Kommentar zum ABGB, 1954
 Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928
 Grassl-Palten, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS Bydlinski (2002), 159
 Sieghart, Die öffentlichen Glücksspiele (1899)
http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl_alex.html
 Schwartz/Wohlfahrt, Glücksspielgesetz, Stand 1998
 Strejcek/Bresich (Hg.), Glücksspielgesetz 1989, Stand 1.1.2009
 Strejcek, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: Strejcek (Hrsg.), Lotto und andere Glücksspiele, 2003
 Ritz, BAO³, 2005
 Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 1972
 Stoll, Rentenbesteuerung³ 1979
 Tipke, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³ 1991
 Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Soft Law in der Praxis, 2005
 Bamberger/Hauptmann, Zivilrechtliche Aspekte der Immobilienverlosung, immolex 2009, 70
 Fuchs, Die Immobilienverlosung. „Traumhaus um 99 Euro“ – Immobilienverlosungen boomen. Laut BMF seien sie zulässig, ecolex 2009, 118
 Graf, (Un-)zulässige Hausverlosung? Immolex 2009, 76;
 Schlinnert/Posch, Warum Haus-Lotterien verboten sind, Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien
 Streit, Das Haus aus der Lotterie: Yes we can? Immolex 2009, 72
 Gregorich, Immobilienverlosungen und der Gebührenirrtum, Überlegungen zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht, SWK 2009, S 416;

Berger, Hausverlosungen sind Gebührenfrei! Anknüpfung an die Gebührenbefreiung für Lombarddarlehen und an das bürgerliche Recht. Begriff „Ware“, SWK, 2009, S 634,
 Prillinger, Hausverlosung und Rechtsverkehrsteuern, ecolex 2009, 799
 Beiser, Grundstücksverlosungen – Kumulation von Gebühren und Grunderwerbsteuer? Gebühren, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer, SWK 2009, S 475,
 Braun, Private Hausverlosung aus steuerrechtlicher Sicht, VWT 2009 H 2, 68
 Grohmann, Hausverlosung – rechtliche Grundlagen und Gefahren, VWT 2009 H 2

Bemerkt wird, dass weder die gemeinsame Stellungnahme vom BMF und BMfJ noch die FAQ auf der Homepage des BMF für den Unabhängigen Finanzsenat verbindlich sind.

1. Hausverlosungen sind Gegenstand der Glücksvertragsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs.1 Z. 7a GebG

Der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 GebG unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG unterliegen Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, folgenden Gebühren

Lit. a) lautet: wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze....12%.

Lit. b)wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst....25%.

Lit. c.) lautet: wenn die Gewinne in Geld und Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen....12%,

sowie von den in Geld bestehenden Gewinsten....25%.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG sind die Gebühren nach Abs. 1 Z. 7, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld a) bei Wetteinsätzen anlässlich sportlicher Veranstaltungen mit der Bezahlung des Einsatzes; b) bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht; bei Sofortlotterien in dem Zeitpunkt, in dem im Verhältnis zwischen Konzessionär und Vertriebsstelle die Abrechenbarkeit der geleisteten Wetteinsätze oder Spieleinsätze eingetreten ist (BGBl. 1996/797 ab 31.12.1996), c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit.

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Zur Entrichtung der Gebühr sind gemäß § 28 Abs. 3 GebG die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren zur ungeteilten Hand verpflichtet. Die Gewinne vermindern sich um die Gewinstgebühr. Bei Wetten und Glücksspielen hat der Veranstalter die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3 GebG).

Da im Gesetzestext das Wort „Hausverlosung“ (Objektverlosung) nicht explizit aufscheint, ist zu untersuchen, unter welche Tatbestandsmerkmale eine Subsumtion durchgeführt werden kann oder nicht.

Die Definition der Glücksverträge in der TP 17 stimmt wortwörtlich mit der des § 1267 ABGB überein (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 1).

In *Gaier*, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17, Rz 3 zeigt eine Aufstellung, dass eine weitgehende Deckung der vom ABGB erfassten Glücksverträge mit denen der TP 17 besteht. Wette gemäß § 1270 ABGB entspricht Wetten gemäß Abs. 1 Z.1, Spiel und Los gemäß §§ 1272 und 1273 ABGB entspricht im Gebührengesetz Wetten gem Abs. 1 Z. 6, Glücksspiele gem Abs. 1 Z. 7 und Ausspielungen gem Abs. 1 Z 8.

Die TP 17 wurzelt weitestgehend in der TP 57 des Allgemeinen Gebührentarifes 1925 (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 1). Bis inklusive 30.12.1993 betraf die Z 7 „Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, ausgenommen Ausspielungen gem Z 8“. Mit Wirkung vom 31.12.1993 tritt – bei gleich bleibenden Hundertsätzen und Bemessungsgrundlage – an die Stelle der Satzteile „Ausspielungen“....nunmehr die umfassendere Formulierung „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden“....§ 1 Abs. 1 GSpG definiert Glücksspiele als „Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängen....Unverändert bleibt durch BGBl. 1993/965 der zusätzliche Auffangtatbestand der „sonstigen Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Zu den hier angesprochenen Veranstaltungen gehören insbesondere sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen und Juxausspielungen (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18, 18a, 18b). Der Z 7 unterliegen allerdings nicht alle Glücksspiele, sondern nur solche, „die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden“. Veranstalter ist, wer „einem bestimmten oder unbestimmten Kreis von Interessenten Gelegenheit zum Glücksspiel“ gibt....Glücksspiele, an denen nur Spieler teilnehmen, die aber von keinem Veranstalter angeboten bzw. organisiert werden, unterliegen daher nicht der Gebührenpflicht (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18h).

Nach Art der Treffer (Waren, geldwerte Leistungen, Geld) sieht Z. 7 unterschiedliche Gebührensätze und unterschiedliche Bemessungsgrundlagen vor. Besteht der Gewinst in Waren und/oder geldwerten Leistungen (Z. 7 lit. a) sind alle nach dem Spielplan bedungenen Einsätze in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Ähnlich ist die Gebühr nach Z. 7 lit. c (Geld und Waren und/oder geldwerte Dienstleistungen) nach dem vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen zu bestimmen (Erkenntnis des VwGH 1559/56, 4.12.1956 zur Bemessungsgrundlage § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit.b GebG aF). Daraus wird man den Schluss zu ziehen haben, dass der Gesetzgeber....nicht die einzelnen zwischen

Veranstalter und Teilnehmer zustande kommenden Glücksverträge, sondern vielmehr die Veranstaltung als solche besteuern wollte. Dies steht im Widerspruch zu dem Titel der vorliegenden TP „Glücksverträge“....Dies ist aber nur sinnvoll, wenn auch im Rahmen der Gebühr von Ausspielungen Rechtsgeschäfte besteuert werden sollen. (*Frotz–Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7 c).

Zur lit. a ist festzuhalten, dass der „Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“ die Bemessungsgrundlage bildet, nicht etwa der Preis der verkauften Lose. Die Gewinstgebühr ist nicht bloß von den Werten der gezogenen, sondern auch von den Werten der nicht gezogenen Treffer zu entrichten (VwGH 4.12.1956, Slg 1545 F) (*Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18I).

Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, Rz 48, 48a, zählt unter Verweis auf die Beantwortung des BMF zu Fragen zum Glücksspielmonopol vom 15. Jänner 2009 zu solchen Veranstaltungen auch die Verlosung eines Grundstückes durch den Eigentümer. Objektverlosungen, Hausverlosungen unterliegen nach Auffassung des BMF der Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lita GebG.

Der UFS fasst zusammen, dass das Thema „Hausverlosung“ bis dato nur bei *Fellner* behandelt wurde, der sich auf die Rechtsmeinung des BMF bezieht. In den übrigen Kommentaren wurde die „Hausverlosung“ nicht erwähnt. Das Gebührengesetz besteuert mit den Rechtsgeschäftsgebühren den Abschluss von Rechtsgeschäften. In § 33 TP 17 Abs. 1 GebG besteuert es Glücksverträge, die es deckungsgleich mit dem ABGB definiert: „wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird“. Die Z.7 der TP 17 greift von diesen Glücksverträgen die Untergruppe Glücksspiele heraus, wobei letztere sowohl von einem nicht am Glücksspiel beteiligten „Veranstalter angeboten oder organisiert werden“ können, als auch Gegenstand der „sonstigen Veranstaltungen, die sich an die Öffentlich wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“, sind. Z. 7 verweist in einem Klammerausdruck zu § 1 Abs. 1 GSpG, welcher die Hoffnung des noch ungewissen Vorteiles dahingehend spezifiziert, dass bei den Glücksspielen Gewinn und Verlust ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängen. Die Bemessungsgrundlagen und die Steuersätze der Z. 7 orientieren sich danach, ob der Gewinn in Geld oder/und Waren besteht. Da die Definition der Glücksverträge in TP 17 wortwörtlich mit dem § 1267 ABGB übereinstimmt, ist zu untersuchen, wo im bürgerlichen Recht die Hausverlosung verortet werden kann.

1.1. Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag, wodurch die Hoffnung auf den Erwerb eines Grundstückes versprochen und angenommen wird

Gemäß § 1267 ABGB ist ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, ein Glücksvertrag.

Gemäß § 1270 ABGB entsteht eine Wette, wenn über ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis ein bestimmter Preis zwischen ihnen für denjenigen, dessen Behauptung der Erfolg entspricht, verabredet wird.

Gemäß § 1272 ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Die für Wetten festgesetzten Rechte gelten auch für Spiele....

Gemäß § 1273 ABGB wird ein zwischen Privat-Personen auf eine Wette oder auf ein Spiel abzielendes Los nach den für Wetten und Spiele festgesetzten Vorschriften beurteilt. Soll aber eine Teilung, eine Wahl, oder eine Streitigkeit durch das Los entschieden werden; so treten dabei die Rechte der übrigen Verträge ein.

Gemäß § 1271 ABGB sind redliche und sonst erlaubte Wetten insoweit verbindlich, als der bedungene Preis nicht bloß vereinbart; sondern wirklich entrichtet, oder hinterlegt worden ist. Gerichtlich kann der Preis nicht gefordert werden.

Wer gemäß § 1275 ABGB für ein bestimmtes Maß von einem künftigen Erträgnisse einen verhältnismäßigen Preis verspricht, schließt einen ordentlichen Kaufvertrag.

§ 1276 ABGB lautet: Wer die künftigen Nutzungen einer Sache in Pausch und Bogen; oder wer die Hoffnung derselben in einem bestimmten Preise kauft, errichtet einen Glücksvertrag; er trägt die Gefahr der ganz vereitelten Erwartung; es gebühren ihm aber auch alle ordentlich erzielten Nutzungen.

Das ABGB fasst unter dem Oberbegriff Glücksverträge verschiedenartiges zusammen: (zivilrecht.online <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap12>, Zugriffdatum 5. November 2008). Verfolgt ein Glücksvertrag ausschließlich den Zweck, einen Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand abhängig sein zu lassen (Wette, Spiel, Los) spricht man von einem Glücksvertrag ieS. (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB, Band 2², zu §§ 1267-1274, Rz 5). Verfolgt ein Glücksvertrag neben dem Zweck, einen Gewinn oder Verlust mit einem Wagnis zu verbinden, auch noch einen anderen Zweck (z.B. die Versorgung des Vertragspartners; die Übernahme einer dem Vertragspartner drohenden Gefahr), spricht man von Glücksverträgen iwS, (*Wolff in Klang* 982), dazu gehören Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträge (*Krejci in Rummel*, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6).

Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand die Hoffnung eines Vorteiles ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereitelter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff in Klang*², V, 982). Den Glücksvertrag kennzeichnet die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab. Es kommt darauf an, dass der Eintritt des Vorteiles noch ungewiss ist. Dieses Risiko wird von beiden Teilen bewusst und gewollt übernommen. (*Binder in Schwimann, ABGB*³, V, § 1267 Rz 1).

Nach Ansicht des UFS ist die Hausverlosung jedenfalls von der Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages gekennzeichnet. Der Verloser, der Bw., weiß zu Beginn nicht, wie viele Lose er verkaufen wird und die Teilnehmer wissen nicht, wessen Los gezogen und wer von ihnen das Grundstück erwerben wird. Sowohl für den Verloser als auch für die Teilnehmer ist der Eintritt des Vorteils ungewiss. Zwischen dem Verloser und den einzelnen Teilnehmern werden Verträge über ein gehofftes Recht, nämlich das Recht auf den Erwerb des Grundstücks, abgeschlossen. Die Hausverlosung gehört weder zu den Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträgen, noch zu den Versicherungsverträgen, sondern zu den Glücksverträgen ieS, da Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand, nämlich der Losziehung abhängig ist.

§ 1269 ABGB zählt unter den Glücksverträgen ieS die Wette (§ 1270 ABGB), das Spiel (§ 1272 ABGB) und das Los (§ 1273 ABGB) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer bedingten Leistung ist (*Wolff in Klang*², V, 984). Als Wette wird die Vereinbarung einer Leistung an denjenigen bezeichnet, dessen Behauptung sich im Meinungsstreit als richtig erweist. Hinzu muss das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang treten. Vom Spiel hebt sie sich lediglich dadurch ab, dass jenes auf Unterhaltung und Gewinn zielt, während die Wette vornehmlich der Bekräftigung der eigenen Meinung dient (*Binder in Schwimann, ABGB*³, V, § 1270 Rz 1).

Nach Ansicht des UFS dient eine Hausverlosung nicht der Bekräftigung der eigenen Meinung und ist daher keine Wette. Da bei der Hausverlosung jeder der Teilnehmer die Hoffnung hat, das Grundstück durch die Losziehung zu gewinnen, und der Verloser die Hoffnung hat, dass möglichst viele Lose verkauft werden, ist die Hausverlosung nicht auf Unterhaltung, sondern ein auf Gewinn gerichtetes Spiel. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass der Teilnehmer, der das Recht auf den Erwerb des Grundstücks erhält, durch Los (Ziehung) bestimmt wird. Gegenstand der Loskäufe durch die Teilnehmer ist die Hoffnung der bedingten Leistung, die Hoffnung des durch die Losziehung bedingten Grundstückserwerbes.

Nach dem bürgerlichen Recht zählt auch Lotto zu § 1272 ABGB, da das Spielgeschehen bei staatlich veranstalteten Glücksspielen prinzipiell auf privatrechtlicher Grundlage abgewickelt wird. (*Binder in Schwimann, ABGB*³, V, § 1272 Rz 1). Das Ausspielgeschäft besteht darin, dass jemand, um bestimmte Sachen zu veräußern, nach einem vorher bekannt gemachten Spielplan Lose mit der Bestimmung verkauft, dass die Sachen denjenigen zufallen sollen, deren Lose gezogen wurden. Hiezu bedurfte es einer Bewilligung der politischen Behörde, die gegen Ertrag einer Taxe (in der Regel 10% des Gesamtbetrages der Lose) erteilt wird (§ 27 Lottopatent). Das Ausspielen von Liegenschaften, dann alles Ausspielen, das mit

Geldgewinnen verbunden ist, war nach dem Lottopatent (§ 28) verboten. (*Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², **1928**, 619). Der UFS bemerkt dazu, dass das Lottopatent 1813 insgesamt durch § 55 GSpG 1962 (BGBl. 1962/169) außer Kraft gesetzten wurde.

Nach Ansicht des UFS stellen diese Kommentarstellen den Bezug zur Rechtsgeschäftsgebühr in Verbindung mit dem Glücksspielgesetz her. Die Glücksspiele sind Rechtsgeschäfte im Sinne des ABGB, zusätzlich ist ein Teil dieser Glücksspiele Gegenstand des Glücksspielgesetzes. Der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspieles geht durch dessen Zuordnung zum Glücksspielgesetz nicht verloren, Lotto ist daher ein Spiel gemäß § 1272 ABGB (*Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1272 Rz 1). *Ehrenzweig* (System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 619) zählt darüber hinaus auch das Ausspielgeschäft zum Spiel und ordnet – bürgerlichrechtlich – die Hausverlosung („das Ausspielen von Liegenschaften“) den Ausspielungen zu. Auch die Hausverlosung besteht darin, dass der Verloser, um das bestimmte Grundstück zu veräußern, nach einem vorher bekannt gemachten Spielplan (=Teilnahmebedingungen) Lose mit der Bestimmung verkauft, dass das Grundstück demjenigen zufallen soll, dessen Los gezogen wurde.

Von „Los“ spricht man, wenn eine Zahl individuell (z.B. durch Nummern) unterscheidbarer Scheine verkauft und dann auf irgendeine vorher bestimmte Weise festgestellt wird, welchem Eigentümer eines solchen Scheines eine Leistung gebührt. Das Los ist ein Inhaberpapier, aber im Zweifel keine Gattungssache, sondern eine Stücksache. Die Austragung muss nicht durch Ziehung erfolgen, es kann z.B. die Nummer gewinnen, die der Derbyseiger als Startnummer hat. (*Wolffin Klang* III, 913).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes geht der UFS davon aus, dass die „Lose“ im Internet den „Scheinen“ nachgebildet sind. Die Lose sind demnach individuell durch elektronisch vergebene Nummern unterscheidbar. Das Anbot des Verlosers sind die Teilnahmebedingungen, die der Teilnehmer spätestens mit der Einzahlung des Loskaufpreises vollinhaltlich angenommen hat. Der Glücksvertrag Hoffnung auf den ungewissen Erwerb eines Grundstückes kommt damit spätestens mit der Zahlung des Lospreises durch den Teilnehmer zustande. Die Teilnahmebedingungen sind „die auf vorher bestimmte Weise“, nach denen festgestellt wird, welchem Eigentümer eines solchen „elektronischen Scheines“ eine Leistung gebührt. Die Austragung erfolgt laut Punkt 8. der Teilnahmebedingungen durch Ziehung. Mit der Ziehung steht der Gewinner des Rechtes auf den Erwerb eines Grundstückes fest.

Laut *Wolffin Klang* III, 914 ist Lotterie Spiel in Losen. Das Ausspielgeschäft ist Lotterie, bei der bestimmte Sachen Gewinn sind. Man kann zwei Arten unterscheiden: 1. Ausspielung einer den Spielenden gemeinschaftlichen Sache; 2. Ausspielung einer Sache, die einem

Unternehmer (Ausspieler) gehört. Geht die ausgespielte Sache vor der Ziehung zugrunde, müssen alle Einsätze zurückerstattet werden, weil die Leistung unmöglich geworden ist. Geht sie nachher, aber vor Übergabe an den Gewinner unter, so ist nur dem Gewinner der Einsatz zurückzugeben, da die anderen ihre Einlage bereits verloren haben. Der weder entrichtete noch hinterlegte Wettpreis kann nicht eingeklagt werden. Hat der Verlierende einer gültigen Wette nach Feststellung seines Verlustes den Wettpreis bezahlt, so ist eine Rückforderung nach § 1432 ausgeschlossen. Es bestand eine natürliche Verbindlichkeit. (*Wolff in Klang III*, 903). Ist der Wettpreis entrichtet oder hinterlegt, so kann der Gewinn gerichtlich geltend gemacht werden. Der Gewinnende kann den Verwahrer auf Ausfolgung des Preises klagen. Lässt der Wettpreis eine körperliche Übergabe nicht zu, so muss die Entrichtung oder Hinterlegung einer beweglichen Sache nach § 427 erfolgen. Liegenschaften müssen aber (arg. „wirklich entrichtet oder hinterlegt“) zu diesem Zweck körperlich übergeben werden. (*Wolff in Klang III*, 904). Unter „wirklicher Entrichtung“ nach § 1271 kann nur ein nach außen hin bemerkbarer Akt, der die Absicht zu klagbarer Leistungsverpflichtung ausdrückt, verstanden werden; die Übertragung in das Eigentum des anderen soll vom vorerst noch unbekannten Ausgang der Veranstaltung abhängen. (*Grassl-Palten*, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS F. Bydlinski (2002), 159). Auch das Spiel ist unklagbar, wenn das, worum gespielt wird, nicht hinterlegt oder entrichtet wurde; Hinterlegung zu gemeinsamer Innehabung der Spieler genügt aber; so die Einzahlung in eine gemeinsame Kasse oder das Hinlegen von Geldstücken auf das entsprechende Tischfeld. Ebenso der Ankauf von Spielmarken bei der Kasse. (*Wolff in Klang III*, 907). Das öffentliche Interesse geht – wie § 1271 darstut – im Falle des redlich und erlaubt gepflogenen Spiels auch nicht soweit, die Befriedigung des Gewinners völlig unterbinden zu wollen. (*Binder in Schwimann*, ABGB 5³, zu § 1271, RZ 15.).

Der UFS geht mit diesen Kommentarmeinungen davon aus, dass die Hausverlosung – bürgerlichrechtlich - ein Fall der Ausspielung, ein „Spiel in Losen“ ist. Gewinn ist eine bestimmte Sache, nämlich das laut Teilnahmebedingungen individualisierte Grundstück. Das Grundstück gehört dem Verloser, der es verlost. Der Untergang eines Grundstückes ist zwar schwer vorstellbar, dennoch hat diese Kommentarmeinung für die Frage der Rechtsgeschäftsgebühr und der Grunderwerbsteuer Auswirkungen. Laut Punkt 6. der Teilnahmebedingungen hat der Verloser das Recht die Verlosung nicht stattfinden zu lassen, wenn nicht alle Lose verkauft sind. Dann sind die einbezahlten Beträge unter Einbehaltung einer Bearbeitungsgebühr an den Einzahler rück zu überweisen. Diese Regelung entspricht dem Fall des Unterganges der Sache. Vor der Ziehung wird lediglich der Lospreis rückerstattet, am Eigentum des Grundstückes hat sich (noch) nichts geändert, Eigentümer ist nach wie vor der Verloser. Vor der Ziehung steht noch kein Gewinner fest. Vor der Ziehung hat keiner der Teilnehmer einen grunderwerbsteuerlichen Anspruch auf Übereignung des

Grundstückes. Nach der Ziehung steht jedenfalls fest, wer Gewinner ist und, dass die anderen Teilnehmer ihre Einlage bereits verloren haben. Geht die Sache nach der Ziehung aber vor Übergabe an den Gewinner unter, kann er nur seinen Lospreis zurückfordern, er hat keinen Anspruch auf einen Ersatz der Sache. Im gegenständlichen Fall sehen die Teilnahmebedingungen in Punkt 9. vor, dass der Gewinner 20 Tage ab Verlosung Zeit hat, seinen Gewinn anzutreten. Meldet sich der Gewinner auf die erfolgte Verständigung nicht oder tritt er den Gewinn nicht an, findet eine neuerliche Ziehung statt. Als Tag der Übergabe des Grundstückes in den Besitz des Gewinners wurde der Tag der beglaubigten Unterfertigung der Erwerbsurkunde festgelegt (Punkt 11. und 12. der Teilnahmebedingungen). Die Bestimmung des § 1271 ABGB, dass Spiele grundsätzlich Naturalobligationen begründen, die Ansprüche daraus zahlbar, aber nicht klagbar sind bedeutet allerdings, dass mit der Ziehung des Gewinnloses noch kein grunderwerbsteuerlicher Anspruch auf Übereignung des Grundstückes entstehen kann, da letzterer im Klagswege durchsetzbar sein muss.

Mit der bürgerlichrechtlichen und auch gebührenrechtlichen Einordnung der Hausverlosung befassten sich bereits einige Artikel, wie zum Beispiel *Fuchs*, Die Immobilienverlosung. „Traumhaus um 99 Euro“ – Immobilienverlosungen boomen. Laut BMF seien sie zulässig, ecolex 2009, 118:

„....Nach den üblichen Verlosungsbedingungen wird der Gewinner durch Los bestimmt. Das ist wesentlich, da bei der Ziehung Gewinn und Verlust ausschließlich vom Zufall abhängig sind. Ob die Gewinnermittlung mittels Ziehung körperlicher Lose oder durch Informationstechnologien gestützte Ermittlung einer Zufallszahl und Zuordnung zu elektronischen Losnummern oder alphanumerischen Loskennzeichen erfolgt, tut nichts zur Sache....Nach § 2 Abs. 1 GSpg sind Glücksspiele Ausspielungen, bei denen ein Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Das ist bei Immobilienverlosungen zweifelsohne gegeben....Das Los gewährt die Teilnahmeberechtigung an einem nach den Verlosungsbedingungen bestimmten Gewinn....Erfolgt....die Ziehung des Loses, so hängt der Gewinn allein vom Zufall ab. Beim Loskauf liegt daher eine Art des Hoffnungskaufs vor, und zwar nicht im Sinn des Kaufes einer erhofften Sache (emptio spei, § 1276 2. Halbsatz ABGB), sondern im Sinn eines Kaufes einer Hoffnung (emptio rei speratae, § 1275 ABGB). Der Kaufvertrag am Los kommt zustande, indem die Verlosungsbedingungen öffentlich bekannt gemacht werden, der Loskäufer die Verlosungsbedingungen akzeptiert und im Gegenzug einen Code bekannt gegeben erhält, der mit Einzahlung des Lospreises (unter Angabe des Loscodes zum Zwecke der Zuordnung des Loskäufers zum Los) gültig wird....Wie nicht anders zu erwarten, wird bei den Immobilienverlosungen durch die Veräußerung eines Loses tatsächlich ein Glücksvertrag abgeschlossen....“

Laut *Binder* in *Schwimann*, ABGB 5³, zu § 1275, RZ 1 und 3 verspricht der Erwerber beim „Kauf der gehofften Sache“ (emptio rei speratae) die Abnahme einer künftigen Sache zu einem bestimmten Preis pro Qualitäts- und Mengeneinheit. Dazu zählen zum Beispiel: Überlassung des Steingewinnungsrechtes gegen Errichtung eines bestimmten Betrages pro Kubikklafter und der Erwerb der erst zu emittierenden Aktien zum „Syndikatskurs“. Im Zweifel

ist aber gewöhnlicher Kauf anzunehmen. Beim Hoffnungskauf ieS (*emptio spei*) erwirbt der Käufer die künftige Sache oder den noch ungewissen Ertrag gegen ein bestimmtes Entgelt unbedingt (*Binder* in *Schwimann*, ABGB 5³, zu § 1276, RZ 1).

Für den UFS stellt sich konsequenterweise die Frage, ob die Hausverlosung dem Typus § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 2 GebG „Hoffnungskäufe beweglicher Sachen“ entspricht. Naturgemäß weisen Loskauf als auch Hoffnungskauf Gemeinsamkeiten auf, da beides Glücksverträge sind. Nach der Kommentarameinung *Wolff* in *Klang* III, 914 ist das Spiel in Losen kein Hoffnungskauf, da § 1273 es als Wette oder Spiel konstruiert. Das Gebührengesetz ist mit dieser Rechtsmeinung konform, denn die Z. 2 meint hier etwas anderes als den Loskauf, nämlich zum Beispiel den Erbschaftskauf ohne Inventarerrichtung nach § 1278 ABGB. (*Arnold*, Rechtgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 33 TP 17, Rz 4). Beim Erbschaftskauf wird das Verpflichtungsgeschäft zwischen einem Veräußerer und einem Erwerber, der bereits bekannt ist und nicht erst durch Auslosung festgestellt werden muss, abgeschlossen. Der Veräußerer verspricht dem Erwerber die noch nicht inventarisierte Erbschaft und der Erwerber dem Veräußerer den Preis, es liegt ein Austauschverhältnis von Sache gegen Preis vor. Die Hausverlosung kommt dadurch zustande, dass der Verloser die Spielbedingungen veröffentlicht und der Teilnehmer diese akzeptiert und den Lospreis bezahlt. Das Los gewährt die Gewinnchance, das ist die Teilnahmeberechtigung an einem bestimmten Gewinn. Am Charakter des Rechtsgeschäftes ändert sich nichts, wenn die Gewinnermittlung nicht durch Ziehung körperlicher Lose, sondern „elektronisch“ erfolgt. Bei der Hausverlosung liegt im Gegensatz zum Hoffnungskauf ein Austauschverhältnis Einsatz des Teilnehmers (Loskauf) gegen Gewinnchance vor.

Nach Ansicht des UFS ergänzt der Artikel *Bamberger/Hauptmann*, Zivilrechtliche Aspekte der Immobilienverlosung, immolex 2009, 70 die bisherigen Feststellungen:

„....Die prägende Eigenschaft eines Glücksvertrages besteht in der „Hoffnung auf einen noch ungewissen Vorteil.... Immobilienverlosungen basieren zweifelsohne auf einem Glücksvertrag....

....Einklagbarkeit des Gewinnes: [die wirkliche Entrichtung oder Hinterlegung gemäß § 1271 ABGB], was bei einer Immobilie faktisch unmöglich ist, sodass die Übereignung der Immobilie eine Naturalobligation darstellt. Selbst ein Verzicht des Veranstalters auf die Einwendung der Unklagbarkeit ist unbeachtlich, weil der Umstand der Unklagbarkeit von Amts wegen wahrzunehmen ist. Wenn sich der Veranstalter weigern sollte, die Immobilie dem Gewinner zu übereignen, könnten sämtliche Loskäufer ihren Einsatz mittels *condictio causa data non secuta* zurückfordern (§ 1435 ABGB)....Da der Veranstalter überdies in jedem Fall die Kosten der Verlosung zu tragen hat, ist die Nichtübertragung des Eigentums nach erfolgter Verlosung wohl lediglich ein theoretisches Problem....

....Wenn der Gewinner des Verlosungsobjekts feststeht, stellt sich die Frage, wie sein Eigentumsrecht einzuverleiben ist....Als Titel für den Eigentumserwerb ist uE bei

Immobilienverlosungen der Gewinn der Immobilie und nicht ein Kauf anzunehmen; hierüber ist sodann eine verbücherungsfähige Urkunde samt Aufsandungserklärung zu errichten."

Die Hausverlosung wird bürgerlich-rechtlich den Glücksverträgen zugeordnet, da dem aleatorischen Moment entscheidende Bedeutung zukommt. Erst wenn der Gewinner der Verlosung feststeht, stellt sich die Frage des Eigentumserwerbes. Steht der Gewinner fest und weigert sich der Verloser, das Grundstück dem Gewinner herauszugeben, könnte im Gegensatz zur Kommentarmeinung *Wolff* (in *Klang* III, 903) nicht nur der Gewinner seinen Einsatz zurückfordern, sondern alle Loskäufer. Titel für den Eigentumserwerb ist nicht die Hausverlosung, bzw. Kauf, sondern der Gewinn des Grundstücks.

Der UFS greift die Ansicht des Artikels *Grohmann*, Hausverlosung – rechtliche Grundlagen und Gefahren, VWT 2009 H 2 auf, wonach der spezielle Glücksvertrag der Hausverlosung durch das Nacheinander von zwei Rechtsvorgängen gekennzeichnet ist. Zuerst kommt das Versprechen, dem Gewinner einen bestimmten Gewinn zu verschaffen. Das Versprechen wird durch den Loskauf abgenommen. Der Glücksvertrag besteht darin, dass versprochen wird, dem Gewinner der Verlosung das Eigentumsrecht am Haus zu verschaffen. Mit dem Versprechen und der Annahme des Versprechens durch den Loskauf wird noch kein Übereignungsanspruch übertragen. Die Summe aller Lospreise nach den Verlosungsbedingungen entspricht dem Entgelt einschließlich aller Kosten, die aufgewendet werden, um das Glücksspiel durchzuführen und fügt sich damit in die Bemessungsgrundlagen bzw. Entgeltsvorstellungen des Gebührengesetzes.

Nach Ansicht des UFS entsprechen die Spielbedingungen der Z. 7 dem Versprechen der Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles im Grundtatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 GebG. Entgegen der Meinung des Bw. ist die Veröffentlichung der Spielbedingungen das Angebot des Verlosers und der Kauf der Lose durch die Teilnehmer die Annahme, wodurch das Rechtsgeschäft Glücksvertrag vom Typus „Spiel in Losen“ abgeschlossen wird. Eine Annahmeerklärung des Verlosers zu den Loskäufen wurde in den Teilnahmebedingungen auch nicht vorgesehen. Es kommt nicht darauf an, ob an die Loskäufer derzeit keine Losnummern vergeben worden seien, weswegen die Verlosung jederzeit abgebrochen werden könne. Nach den Teilnahmebedingungen erfolgte der Kauf, indem bei Bezahlung und Registrierung des Teilnehmers auf der Teilnahmemaske im Internet ihm eine Registrierungsnummer vergeben wurde. Der Teilnehmer erwirbt sein Los mit dem Einlangen des Betrages auf das Treuhandkonto. Im gegenständlichen Fall wurden nicht nur Interessensbekundungen abgegeben, sondern das Rechtsgeschäft ist bereits zustande gekommen. Wie das Finanzamt bereits festgestellt hat, befindet sich auf der Hausverlosunghomepage des Bw. der *button „Los kaufen“* und nicht „registrieren“. Dem Teilnehmer wird erklärt, dass er hier ein Los

kaufen könne. Laut ergänzende Mitteilung wurde der erste Zahlungseingang am 27.4.2009 verzeichnet und somit auch das erste Los verkauft.

Zusammenfassend stellt der UFS fest, dass die Hausverlosung im bürgerlichen Recht ein Glücksvertrag ist, bei welchem die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Die gegenständliche Hausverlosung besteht darin, dass der Bw. nach einem vorher im Internet bekannt gemachten Spielplan, der als Teilnahmebedingungen bezeichnet wurde, Lose elektronisch mit der Bestimmung verkaufte, dass das Grundstück demjenigen zufallen soll, dessen Los gezogen wird. Zwischen dem Verloser und den einzelnen Teilnehmern wurden Verträge über ein gehofftes Recht auf den Erwerb des Grundstücks abgeschlossen. Die Teilnehmer erwarben durch den Kauf eines Loses noch keinen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes, sondern lediglich die Gewinnchance. Aus Sicht der Teilnehmer ist das Recht auf den Erwerb des Grundstücks ungewiss. Ob einer der Teilnehmer das Grundstück, den Gewinn erwirbt, hängt vom Eintritt oder Nichteintritt der „Hoffnung“, der Ziehung ihres Loses ab. Die Teilnahmebedingungen sprechen ausdrücklich von „Los“. Das ermöglicht die Einordnung der Hausverlosung bei den Glücksverträgen ieS, sie ist ein „Spiel“ in Losen, bei welchem bestimmte Sachen Gewinn sind. (*Wolff in Klang III*, 914). Mit der Losziehung ist die Gewinnchance des Gewinners, der nun feststeht, realisiert, die Übertragung des Grundstückes erfolgt erst als Erfüllung infolge der Losziehung. Da § 1267 ABGB und § 33 TP 17 Abs. 1 GebG identen Wortlaut haben, ist die Hausverlosung im Ordnungsgefüge des gesamten § 33 TP 17 GebG „Glücksverträge“ zu verorten. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG verweist auf das Glücksspielgesetz, weshalb zu untersuchen ist, ob Hausverlosungen unter § 1 Abs. 1 GSpG fallen und ob etwas für die Frage zu gewinnen ist, ob ein Grundstück eine Ware sein kann. Das Gebührengesetz selbst definiert nicht, was eine „Ware“ ist.

1.2. Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag ieS, ein Spiel, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines Grundstückes.

Gemäß § 1 Abs. 1 GSpG sind Glücksspiele iSd Bundesgesetzes Spiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Gemäß §§ 2 Abs. 1, 6-13 GSpG sind Ausspielungen Glücksspiele, bei denen der Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten.

Als Ausspielungen zählt das Glücksspielgesetz Lotto, Toto, Zusatzspiel, Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien, elektronische Lotterien, Bingo und Keno auf. Das Recht zur Durchführung von Ausspielungen kann nach § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen werden, wofür sowohl die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG als auch die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG zu entrichten sind. Oder die Konzession zum Betrieb einer Spielbank (§ 21 GSpG) wird erteilt, dann ist die Spielbankabgabe zu

entrichten (§ 28 GSpG). Das Recht zur Durchführung sonstiger Ausspielungen, wie sonstige Nummernlotterien (§ 32), Tombolaspiele (§ 33), Glückshäfen (§ 34) und Juxausspielungen (§ 35) kann der Bund durch Bewilligung an andere Personen übertragen (§ 36 GSpG). Für die sonstigen Ausspielungen wird die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erhoben.

Bei einem Glücksspiel iSd § 1 GSpG hängt das Ereignis, das über Gewinn oder Verlust entscheidet, ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall ab (*Strejcek/Bresich, Glücksspielgesetz*, 50). Gewinn oder Verlust, die für ein Glücksspiel charakteristisch sind, werden durch den Zufall bedingt, hängen *e contrario* also nicht von der Geschicklichkeit, vom besonderen Können, den Fähigkeiten, dem Wissen oder der Einflusssphäre der Spieler ab, wobei allerdings bereits ein Überwiegen des aleatorischen Elements zur Qualifizierung als Glücksspiel ausreicht. (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 19).

Wie der UFS bereits festgestellt hat, ist die Hausverlosung ein Spiel in Losen. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG verwendet den Glücksspielbegriff des § 1 Abs. 1 GSpG. Das Ereignis, das über Gewinn oder Verlust des Teilnehmers, ob er das Recht auf den Erwerb des Grundstücks erhält, entscheidet, hängt ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall, nämlich von der Ziehung des Loses, ab. In der Berufung wurde die Glücksspieleigenschaft der Hausverlosung grundsätzlich nicht in Frage gestellt. Hausverlosungen sind im Glücksspielgesetz nicht ausdrücklich genannt. Da sie bürgerlichrechtlich zum Typus Ausspielungen gehören, sind sie auch Ausspielungen iSd § 2 Abs. 1 GSpG. Warum die gegenständliche Hausverlosung nicht dem Glücksspielgesetz, sondern dem Gebührengesetz unterliegt wird später erörtert. Der UFS zieht die glücksspielgesetzlichen Kommentare zur Behandlung des Berufungsgrundes, ob ein Grundstück eine Ware gemäß § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 lit.a GebG sein kann, heran.

Beim eigentlichen Ausspielgeschäft verpflichtet sich der Unternehmer (Ausspieler) gleichmäßig mehreren Teilnehmern gegenüber gegen eine unbedingte Einsatzleistung eine oder mehrere individuell bestimmte Sachen (Gewinne) demjenigen unter ihnen zu überlassen, der durch eine vom Zufall geleitete Ziehung von Losen als Gewinner bezeichnet wird. (*Sieghart, Die öffentlichen Glückspiele* (1899), 4). **Zum Wesen einer Ausspielung gehört weiters das synallagmatische Verhältnis von vermögensrechtlicher Leistung und erhoffter vermögensrechtlicher Gegenleistung.** Spieler haben einerseits einen vermögensrechtlichen „Einsatz“ zu leisten. Andererseits müssen den Spielern für diese Einsätze als vermögensrechtliche Gegenleistungen ein "Gewinn" durch den Unternehmer (Veranstalter) in Aussicht gestellt werden (*Schwartz/Wohlfahrt, GSpG* (1998) § 2 Tz I.4). Nach *Strejcek/Bresich* (Hg.), GSpG 1989, Stand 1.1.2009, zu § 2, Rz 9, ist das Synallagma

zwischen Spieler und Unternehmer (Veranstalter) nicht in einem materiellen Leistungsaustausch begründet, sondern auf einer psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Die Leistung des Unternehmers besteht darin, dass er im Spieler durch sein Verhalten die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung weckt.

Der Kommentar *Sieghart* zählt die Hausverlosung zu den Lotterien (*Sieghart, Die öffentlichen Glücksspiele* (1899), 3). Unter Lotterien im allgemeinen versteht man Veranstaltungen, gerichtet auf den Abschluss einer Zahl gleichartiger Verträge (Lotterieverträge oder Lotteriegeschäfte genannt), denen zufolge sich der eine Teil (der Unternehmer) gegen ein unbedingte Leistung des anderen Teiles (Spieler, Einsetzers oder Teilnehmers) zur Übergabe eines Gewinnes für den Fall verpflichtet, als im Wege eines bestimmten Verfahrens ein durch die Einwirkung des Zufalls herbeigeführter Tatumstand eintreten sollte. Die Leistung des Teilnehmers heißt Einsatz oder Einlage. Der Einsatz muss im Vorhinein bestimmt sein. Der Regel nach besteht er in einer Geldzahlung. (*Sieghart, Die öffentlichen Glücksspiele* (1899), 2). Zum Einsatz ist der Teilnehmer unbedingt, sowohl für den Fall des Verlustes, als des Gewinnes, verpflichtet. Die Leistung des Unternehmers heißt Gewinn, Preis oder Treffer. Der Gewinn muss aus im Vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen. Ob diese vertretbar oder unvertretbar, Geld oder Waren sind, ist für den Begriff der Lotterie ebenso unerheblich, wie der Umstand, ob nur einzelne Teilnehmer gewinnen, die übrigen aber ihren Einsatz verlieren. Der entscheidende Tatumstand wird durch die Ziehung herbeigeführt und durch das Los angezeigt. (*Sieghart, Die öffentlichen Glücksspiele* (1899), 3).

Im Hinblick auf § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG sind Hausverlosungen Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG. Die Hausverlosung wird von einem Veranstalter angeboten, bzw. handelt es sich um eine sonstige Veranstaltung, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Der Bw. als Eigentümer des Grundstücks ist demnach Veranstalter, er veranstaltet die Hausverlosung. Die Hausverlosung wendet sich an die Öffentlichkeit dadurch, dass die Teilnahmebedingungen im Internet angeboten werden. Die Hausverlosung beruht auf einem synallagmatischen Verhältnis von vermögensrechtlicher Leistung und erhoffter vermögensrechtlicher Gegenleistung, von Loskauf (= Spieleinsatz) und Gewinnchance. Der Gewinst, der durch Verlosung zukommen soll, besteht im Recht auf Erwerb des Grundstücks.

*„Nach der Art der Gewinne unterscheidet man oft **Geldlotterien und Warenlotterien**. Es können aber nicht nur Waren, sondern Sachen aller Art – **auch unbewegliche Güter, den Gegenstand von Lotterien bilden**; auch ist die Kombination von Geld und anderen Gewinnen nicht selten.“* (*Sieghart, Die öffentlichen Glücksspiele* (1899), 3). Während das deutsche Recht im Begriff der „Ausspielung“ die Gegenleistung des Glücksspielunternehmers

in Form einer **Ware** sieht, ist diese nach österreichischem Recht als eine Erscheinungsform des Glücksspiels zu sehen. [FN 28: §§ 2; 6-12b GSpG, Ausführlich dazu *Casati* in *Strejcek/Hoscher/Eder*, 89f].

Der UFS folgert daraus, dass der Begriff „Ware“ in der Bemessungsgrundlage des § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7lit.a GebG einen seiner Ursprünge darin hat, dass Lotterien nach Geldlotterien und Warenlotterien eingeteilt wurden. Diese Einteilung erfolgte nach Art der Gewinne. Zu den Warenlotterien wurde angemerkt, dass nicht nur Waren, sondern Sachen aller Art und auch unbewegliche Güter den Gegenstand von Lotterien bilden können. Ebenfalls dafür spricht, dass bei der Ausspielung die Gegenleistung des Glücksspielunternehmers in Form einer Ware eine Erscheinungsform des Glücksspiels ist.

Zusammenfassend stellt der UFS fest, dass sowohl nach dem bürgerlichen Recht, als auch nach dem Glücksspielgesetz die Hausverlosung eindeutig als Glücksspiel charakterisiert wird, bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung der Gewinn des Grundstücks zukommen soll. Dabei hängt der Gewinn vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. Der Glücksvertrag wird durch das Austauschverhältnis von Loskauf gegen Gewinnchance eines Grundstückes charakterisiert. Das Finanzamt beurteilte die gegenständliche Hausverlosung nach lit.a leg.cit. Die Lit.a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG ist die gebühren- bzw. verkehrsteuerspezifische Rechtsfolge: wenn die Gewinne in Waren und/oder geldwerten Leistungen bestehen....12%. Die Lit. a befasst sich nicht mehr damit, welche Art Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde, sondern mit der Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz. Damit sind Hausverlosungen zwar eindeutig unter § 33 TP17 Abs. 1 Z. 7 GebG subsumierbar, doch ist nach dem Berufungsvorbringen fraglich, ob ein Grundstück eine Ware im Sinn der Lit. a sein kann. Würde man das Berufungsbegehren, ein Grundstück sei keine Ware, bejahen, hätte das zur Folge, dass zwar Hausverlosungen Glücksspiele iSd § 33 TP17 Abs. 1 Z. 7 GebG sind, aber Lit.a bis c keine Regelung über die Bemessungsgrundlage und Steuersatz enthalten. Die Frage ist, wenn der Gebührengesetzgeber gewollt hätte, dass Hausverlosungen nicht den Rechtsgeschäftsgebühren unterliegen, hätte er das über ein „Schweigen“ in der Rechtsfolgenregelung zum Ausdruck gebracht?

Die Berufungsgründe „Unternehmer/Veranstalter“ und der „Warenbegriff“ werden vorerst historisch in die Betrachtung miteinbezogen, sowie am Rande § 15 Abs. 3 GebG.

1.3. Die (gebühren-) rechtliche Verortung des Glücksvertrages „Verlosung“ und die Bemessungsgrundlage in Rückblende

Glücksverträge aller Art wie Lebensversicherungen, Bodmereiverträge, Glücksspiele und Wetten entwickelten sich parallel zueinander. (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 26). Solange

man nur eine bestimmte Sache, nur eine Warenquantität derart verspielte, dass ein Beteiligter den ganzen Spielgegenstand erhielt, lag ein modifizierter Kauf vor, wobei der Wareneinsatz die Hauptsache war, das Spiel nur Mittel zum Zweck. Ganz anders bei den eigentlichen Auslosungen. Man will eine Auslosung vornehmen, ein Spiel errichten, woraus man Vorteil zieht. Die ersten Unternehmer dieser Glücksspiele sind Kaufleute, die Gewinne Waren.

(*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 8). Neben den Warenlotterien entwickelten sich sehr rasch die Geldlotterien. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 9). Im Lauf der Geschichte gab es Leibrentenverlosungen, bei welcher jedes Los zu einer Leibrente für den Erleger oder die von ihm bezeichnete Person berechtigte (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 27). Die Gewinne konnten auch in „kostbaren Mobilien“ bestehen (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 28). Mitte des 18. Jahrhunderts gab es bei den Ausspielgeschäften in beweglichen Sachen Silberglückshäfen: Der Gewinn bestand in einer großen Menge verarbeiteten Silbers (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 84-85). Der zweite Gegenstand staatlicher Ausspielungen war das Porzellan (Porzellanlotterien) (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 86), weiters bei privaten Glückshäfen Spiegel, und Produkte aus Wolle. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 87). Im 18. Jahrhundert gab es Tausende von Gesuchen von Warenausspielungen (Uhren, Kleider, Bücher, Bilder, Seidenwaren). (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 91). Am 13. November 1751 wurde das Zahlenlotto in Österreich eingeführt. (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 27). Am 13. März 1813 erging das Lottopatent, das erstmals genauer den Begriff und die Durchführung der dem Staat vorbehaltenden Ausspielungen definierte. (*Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 32). Das Lottopatent vom 13. März 1813 richtete das Staatslotto ein und verbot die Abhaltung von Lotterien und zwar das Zahlenlotto, die Klassenlotterien, das Tombola, das Ausspielen von Geld, Wertpapieren, Realitäten, Pretiosen, Waren und Effekten aller Art, Glückshäfen und ähnliche Unternehmungen, Lotteriepromessen und Einsätze auf ausländische Lotterien. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 135). § 27 des Lottopatentes 1813 erlaubte das Ausspielen von Waren, Pretiosen und Effekten aller Art gegen Ertrag einer 10%igen Taxe, berechnet von dem durch das Ausspielen einzubringenden Betrag. In § 28 wurde das Ausspielen von Realitäten bei Strafe verboten.

(<http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl-alex.html>, Datenzugriff vom 8.2.2010]. Die ersten Ansuchen um Ausspielungen von Grundstücken („Güterausspielungen“) wurden bereits ein Monat später eingebracht. Die Verleihung der Ausspielungsbewilligungen war daher eine Aufhebung des Verbotes zugunsten Einzelner. Die Lottotaxe betrug 10% der Spieleinlagen, und sie war 14 Tage vor der Ziehung abzuführen. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele

(1899), 208-209). In den Schätzwert des Grundstückes wurden auch alle Nebengewinne, wie die 10%ige Taxe von der ganzen Spieleinlage, die Provisionen fürs Handlungshaus, sämtliche Druck- und Vertriebskosten usw. miteinbezogen (15 bis 40%). (*Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 215). Häufig wurden die 10%ige Lottotaxe nachgesehen, überdies genossen die Lose die Stempelfreiheit und die ausgespielten Güter waren begünstigt bei der Erhebung der Besitzveränderungsgebühr [Hofkanzleidekret vom 20.Juli 1824,Nr.270 ebendaselbst, Wien1826, 49.Bd.,Seite 706; Justizhofdekret vom 14.August 1824, Nr. 2030, Justizgesetzsammlung, Wien 1829, Seite 262 *Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 225, FN 3]. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 225). [Zum Beispiel ordnete das Justizhofdekret vom 14.August 1824, Nr. 2030, Justizgesetzsammlung, Wien 1829, an, dass bei Güterlotterien eine Besitzveränderungsgebühr dann nicht erhoben wird, wenn die Ziehung gar nicht statt findet oder wenn der Gewinner statt des Grundstückes den im Spielplan angebotenen Abfindungsbetrag wählt, kurz gesagt dann, wenn keine Besitzveränderung eingetreten ist (<http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl-alex.html>, Datenzugriff vom 8.2.2010]. Bemerkt wird, dass die Besitzveränderungsgebühr Frühform der erst mit dem Gebührengesetz 1850 einheitlich geregelten Grunderwerbsteuer („Immobiliargebühr“) war (*Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009), 8-9). Das Gebührengesetz 1850 (RGBI. 1850/50) regelte die Lotterien (Ausspielungen) im Tarif unter der Postzahl 57 Anmerkung b) Glücksverträge, d.i. Verträge wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, nach dem Wert. Als Wert ist anzunehmen: bei den Lotterien und anderen Ausspielungen, die in den Losen oder im Spielplan angegebene Spieleinlage.

Der UFS folgert aus diesen Literaturstellen, dass aufgrund des § 28 Lottopatentes 1813 Hausverlosungen (Ausspielungen von Realitäten) zwar verboten waren, es wurden aber Einzelgenehmigungen erteilt. Die Begriffe Lotterie, Auslosung, Ausspielung wurden weitestgehend synonym verwendet, nämlich für Glücksverträge ieS, nämlich dem Spiel, bei welchem die Veranstalter Lose verkaufen und der Besitzer des gezogenen Loses erhält dann das Geld oder die Sachen. Der Begriff „Warenausspielungen, Warenlotterien“ kommt daher, dass die ersten Unternehmer dieser Glücksspiele Kaufleute sind, und die Gewinne deren Waren (*Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 8). Einiges weist darauf hin, dass bereits historisch unter Waren lediglich bewegliche körperliche Handelsgüter verstanden wurden, denn es gab „Warenausspielungen“ von Uhren, Kleidern, Büchern, Bildern und Seidenwaren. Andererseits kann Porzellan kann auch Handelsgut sein, doch man sprach von Porzellanlotterien. Ware wird als Handelsgut bezeichnet, doch die Literatur spricht von Hausverlosungen als Güterausspielungen. § 33 TP 17 GebG hat den auf § 1267 ABGB verweisenden Grundtatbestand seit dem Gebührengesetz 1850 beibehalten: Hausverlosungen sind Verträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und

angenommen wird. Für die in der Berufung aufgeworfenen Frage, wer Unternehmer ist, bzw. ob ein Grundstück eine Ware ist, ist daraus nichts zu ersehen. Es gab damals keine Unterscheidung nach Art der Gewinne in Waren und/oder Geld.

1.3.1. Ausspielungen im Allgemeinen Gebührentarif 1925, BGBI. 1925/208, TP 57

B.

Nach dem Tarif der Stempel- und Rechtsgebühren (Allgemeiner Gebührentarif 1925, BGBI. 1925/208, Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 1. Juli 1925, betreffend die Wiederverlautbarung des Tarifes der Stempel- und Rechtsgebühren mit Ausschluss der Gerichtsgebühren) heißt es unter

Tarifpost 57:

„Glücksverträge, d.s. Verträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird.“

A.1. Die Wette....

Erfolgt auf Grund der Wette eine Übertragung des Eigentums einer unbeweglichen Sache,...unterliegt das Rechtsgeschäft aber der für die Übertragung unbeweglicher Sachen angeordneten Gebühr (TP 106....). Ist die Wette nach dem Zivilrecht als Schenkung anzusehen, so unterliegt sie der Gebühr wie Schenkungen.“

Tarifpost 57 B.

„Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen, Lottoanleihen

a) Ausspielungen von Waren, Pretiosen, Effekten u. dgl., wozu auch die Ausgabe der das Recht der Teilnahme an Vereinsverlosungen gewährenden Jahreskarten der Kunst- und ähnlichen Vereine gehört, von der Gesamtsumme aller einzelnen, nach dem Spielplan bedungenen Einlagen, ohne Rücksicht auf den erzielten Absatz....Skala III.

Die Gebühr ist noch vor der Verlosung durch die Spielunternehmung unmittelbar zu entrichten....

b) Staatslotterien, Verlosungen von Schuldverschreibungen mit Prämien und andere Verlosungen, von den Gewinsten in Geld, in- oder ausländischen Gold- oder ausländischen Silbermünzen oder Wertpapieren, nach Abzug der Spieleinlage, d.i. des Nominalbetrages des Loses25%,

c) Zahlenlotto von den Gewinsten ohne Abzug der Spieleinlage....25%.

Anmerkung zu lit. b und c. Die in lit b festgesetzte Gebühr ist von den Spielunternehmungen, die in lit. c festgesetzte Gebühr von der Dienststelle für Staatslotterien und von den Lotteriekollektanten von den nach dem Spielplane entfallenden Gewinsten in Abzug zu bringen und nach der Ziehung zur Zeit der Fälligkeit der Gewinne unmittelbar zu entrichten.“

§ 28 Lottopatent galt nach wie vor. Die mit § 1267 ABGB identische Definition blieb weiter im Bestand des Gebührengesetzes. Tarifpost 57B bekam allmählich die rezente Form. Der

Glücksvertragsgebühr unterlagen „*Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen, Lottoanleihen*“.

Lit.a. legte die Bemessungsgrundlage für Ausspielungen von Waren, Pretiosen, Effekten und dgl. fest. Aus der Aufzählung ist zwar nicht zu entnehmen, dass auch Grundstücke darunter fallen, doch wurden Pretiosen und Effekten ausdrücklich aufgezählt, die ja auch Waren sein können. Nur bei den Wetten gab es bereits eine mit § 15 Abs. 3 GebG vergleichbare Regelung. Erfolgte aufgrund einer Wette die Eigentumsübertragung an einem Grundstück, so

unterlag das Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer. Lag nach dem Zivilrecht eine Schenkung vor, fiel Schenkungssteuer an.

1.3.2. § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG 1946 (BGBl. 1946/184)

Im Gebührengesetz 1946 wurden die Gebühren zwar generell neu organisiert, § 33 TP 17 GebG regelte aber nur Wetten mit Ausschluss der Totalisator- und Buchmacherwetten, Hoffnungskäufe beweglicher Sachen, Bodmereiverträge, Leibrentenverträge und Promessenscheine. Glücksspiele, Ausspielungen oder Sportwetten uä. waren nicht in das Gebührengebot 1946 aufgenommen worden. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (110 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates (V.G.P.)) standen die Bestimmungen der Tarifpost 57 A, 2, und B des Allgemeinen Gebührentarifs 1925, welche die Totalisator- und Buchmacherwetten, die Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen und Lottoanleihen behandeln, durchgehend und nach wie vor in Kraft. § 15 Abs.3 GebG hat bereits die heutige Form.

1.3.3. Lotteriegesetz 1947 (BGBl. 1948/27)

Bei dem Bundesgesetz vom 10. Dezember 1947 über die Abhaltung von Lotterien mit Geld- und Warentreffern, BGBl 1948/27, geht es um die Bewilligung der Abhaltung von Lotterien mit Geldtreffern und von Lotterien mit Geld- und Warentreffern für wohltätige, gemeinnützige oder kulturelle Zwecke. Im Bericht des Finanz- und Budgetausschusses über die Regierungsvorlage (447 der Beilagen, 502 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates (V.G.P.), bezweckte die Regierungsvorlage eine Ausdehnung der Ermächtigung des Bundesministeriums für Finanzen zur Bewilligung von Lotterien, da derartige Bewilligungen damals nur für Wertlotterien, das sind Lotterien mit Warentreffern, gegeben werden konnten, nicht aber für gemischte oder Geldlotterien, für die jeweils ein eigenes Gesetz notwendig war. Bei gemischten Lotterien war der vierfache Wert der Warentreffer als Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung der zehnprozentigen Lottotaxe und der Gebühr nach T.P. 57, B, a, des Allgemeinen Gebührentarifs (BGBl. Nr. 208/1925) zugrunde zu legen. Die Wertausspielungsverordnung BGBl. Nr. 68/1928, auf die sich das Lotteriegesetz 1947 bezog, sprach nur von „beweglichen Sachen“.

Erstmalig scheint im Lotteriegesetz 1947 die Vergebühr von Lotterien mit Geld- und Warentreffern, bzw. mit reinen Geldtreffern auf. Es regelte die Bemessungsgrundlage zum Teil durch Verweis auf den Gebührentarif 1925. Lotterien mit Warentreffern wurden als Wertlotterien bezeichnet. Die Wertausspielverordnungen sprechen von „beweglichen Sachen“ und nicht von „Waren“.

1.3.4. Gebührennovelle 1952 (BGBl. 1952/107)

Mit der Gebührennovelle 1952 (Bundesgesetz vom 27. Mai 1952, womit einige Bestimmungen des Gebührengesetzes 1946, BGBI. Nr. 184/1946, abgeändert und ergänzt werden, BGBI. 107/1952) kamen die Z. 6, 7 und 8 in den § 33 TP 17:

*„7. Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen
 a) wenn die Gewinne nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 2%,
 b) wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Wert derselben 25%.*

Anmerkung: 1. Die Gebühren nach Z. 6, 7 und 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. 2. Die Gewinstgebühren nach Z. 6 lit. b sind in der Weise zu berechnen... (Anm.: Stufenausgleich)....3. Die Gewinne bei der Klassenlotterie sind gebührenfrei.“

Nach Artikel II Absatz 2 dieser Gebührennovelle wurden mit dem Inkrafttreten die damals noch geltenden Bestimmungen des Gebührengesetz vom 9. Februar 1850, RGBI. Nr. 50/1850, und des Allgemeinen Gebührentarifs 1925, BGBI. Nr. 208/1925 aufgehoben. § 3 Lotteriegesetz 1947 blieb, wie der Verwaltungsgerichtshof dies im Erkenntnis 4. Dezember 1956, 1559/56 ausgesprochen hatte, vor allem in Bezug auf die gemischten Lotterien weiterhin in Kraft, an die Stelle des dort erwähnten Gebührentarif 1925 traten die entsprechenden Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 der Gebührennovelle 1952. Zusätzlich wurde bei Warentreffern die 10%ige Lottotaxe aufgrund des Lottopatentes 1813 erhoben.

1.3.5. Das Gebührengesetz 1957 (BGBI.1957/267)

Das Gebührengesetz 1957 (BGBI.1957/267) übernahm § 33 TP 17 Abs.1 Z. 7 aus dem Gebührengesetz 1946 idF der Novelle BGBI. 107/1952:

*„7. Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen
 a) wenn die Gewinne nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 2%,
 b) wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, von deren Wert 25%.
 c) Zahlenlotto von den Gewinnen 25%.*

Das Gebührengesetz 1957 ist das derzeit geltende Gebührengesetz. Damals regelte es noch Ausspielungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Die Bemessungsgrundlagen in den Lit. a bis c) sind nach Art der Gewinne aufgegliedert. § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 bestand weiterhin nur aus den Literä a („nicht Geld“) und b („nur Geld“). Lit. a sprach nicht von Warentreffern, sondern davon, wenn die Gewinne nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen. Zusätzlich wurde bei Warentreffern die 10%ige Lottotaxe aufgrund des Lottopatentes 1813 erhoben. Die Vergebühr der gemischten Lotterien musste daher nach wie vor dem § 3 Lotteriegesetz 1947 entnommen werden. Nach dieser Erstfassung des Gebührengesetzes 1957 war es klar,

dass Hausverlosungen (sie waren ja nach wie vor gemäß § 28 Lottopatent 1813 verboten) nicht nur Glücksverträge iSd TP 17 waren, sondern auch, dass es sich bei einem Gewinn von einem Grundstück um ein Gewinst handelt, das nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren besteht. Diese Situation wurde auch vom Bw. so gesehen. Insoweit wird dem Bw. Recht gegeben, dass die ursprüngliche Fassung der Z. 7 lit.a in der Textierung in Bezug auf die Bemessungsgrundlage von Hausverlosungen eindeutiger war als die derzeitige.

1.3.6. Die rechtliche Situation nach dem Glücksspielgesetz 1960 (BGBl. 1960/111)

Das Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 vom 21. Juni 1960 änderte in seinem § 25 den § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG:

„Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen,

- a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 v.H.,*
- b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25 v.H.,*
- c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 v.H., sowie von den in Geld bestehenden Gewinsten 25 v.H.“*

Weiters sollten nach § 29 GSpG 1960 die §§ 24 bis 36 des Lottopatentes vom 13. März 1813, Pol.G.S. Nr.27, insoweit sie gesetzliche Grundlage der Wertausspielungsverordnung, BGBl. Nr.68/1928 in der Fassung der Wertausspielungsnovelle BGBl. Nr. 541/1933, waren, sowie nach Z. 3 das Lotteriegesetz 1947, BGBl. Nr. 27/1948 außer Kraft treten. Nach § 30 tritt das Glücksspielgesetz 1960 mit Ausnahme der §§ 24 und 25 am 30. Juni 1962 außer Kraft.

Ein Vergleich der genannten Gesetzestexte zeigt, dass §§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG nicht mehr lautete „*wenn die Gewinne nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen...*“, sondern *wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 v.H.*, und lit. b nicht mehr lautete „*wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, von deren Wert 25%*“, sondern „*wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinst 25%*“.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Glücksspielgesetz vom 24.2.1960 (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) besagen einerseits, dass die Neuregelung des Glücksspielwesens es notwendig macht, auch die Bestimmungen über die Gebühren, die für Ausspielungen zu entrichten sind, neu zu fassen, nämlich einerseits durch Einbeziehung der Lotterietaxe, die bis zu diesem Zeitpunkt noch

aufgrund des Lottopatentes 1813 erhoben wurde, was eine Erhöhung der Gebühr von 2% auf 12% mit sich brachte und andererseits durch Zusammenfassung der im § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 des Gebührengesetzes 1957, BGBl. Nr. 267 und im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr. 27/1948, enthaltenen Gebührenvorschriften. Die abgabenrechtliche Behandlung von Ausspielungen von Geld und Waren bzw. geldwerten Leistungen sollte der bisherigen Regelung im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr. 27/1948 entsprechen. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG war nun ausschließlich für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr für Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen maßgeblich.

Nach Ansicht des UFS ist zu sehen, dass durch das Glücksspielgesetz 1960 eine Änderung der Lit. a bis c des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG stattfand. Lit. a sprach nicht mehr davon, wenn die Gewinne nicht in Geld bestehen, sondern davon, wenn die Gewinne in Waren bestehen. Die Frage ist, ob der Gesetzgeber mit dieser Änderung beabsichtigte, Verlosungen von Grundstücken nicht mehr einer Gebühr zu unterziehen, indem er anstelle „*wenn die Gewinne nicht in Geld bestehen*“, die Wortfolge „*wenn die Gewinne in Waren bestehen*“ verwendete. Der Bw. hat diese berechtigte Frage in der Berufung ebenfalls gestellt. Er meint, aus dieser Gesetzesänderung lasse sich der Wille des Gesetzgebers „recht klar“ erschließen: Liegenschaften sollten von nun an grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen werden; im Gegenzug würde der Steuersatz für die übrigen Verlosungen, deren Gewinne nicht in Geld bestehen, jedoch drastisch erhöht.

Im Gegensatz zum Bw. ist der UFS nicht der Meinung, dass sich das aus den parlamentarischen Materialien „recht klar“ erschließen lässt. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) wollte man die Gebühren für Ausspielungen neu fassen und die in verschiedenen Gesetzen verstreuten Regelungen im Glücksspielgesetz und im Gebührengesetz konzentrieren. Eine Änderung erfolgte durch Einbeziehung der 10%igen Lottotaxe aufgrund des Lottopatentes 1813, wodurch in Lit. a aber lediglich der Steuersatz von 2% auf 12% erhöht wurde. Andererseits wurde § 3 Lotteriegesetzgesetz 1947 in § 33 TP 17 GebG eingearbeitet, das heißt, die Vergebühr von gemischten Lotterien wurde in das Gebührengesetz übernommen. Beide Änderungen sind noch kein Hinweis dafür, dass der Gesetzgeber Hausverlosungen nicht mehr der Gebühr unterwerfen wollte – auch unter dem Gesichtspunkt, dass das Lottopatent 1813 schrittweise außer Kraft gesetzt wurde. § 28 Lottopatent, der Hausverlosungen verbot, wurde weder in das Gebührengesetz 1957, noch in das Glücksspielgesetz 1960 übernommen.

Der UFS sieht nicht darüber hinweg, dass die Lit. a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG mit dem Glücksspielgesetz 1960 neu gefasst wurde. Einiges spricht aber dafür, dass aus dem neuen

§ 33 TP 17 Abs.1 Z. 7 lit. a GebG 1957 idF § 25 Glücksspielgesetz 1960 abgeleitet werden kann, dass“ die Gewinne in Waren“ im Wesentlichen diesselbe Bedeutung haben wie der frühere Gesetzwortlaut „wenn die Gewinne nicht in Geld bestehen“. Die Regierungsvorlage spricht davon, dass man lediglich die Gebühren zusammenfassen, aber nicht ändern wollte. Die Frage bleibt, warum der Wortlaut „Waren“ aus dem Lotteriegesetz 1947 übernommen wurde, das als Waren bewegliche körperliche Sachen im Auge gehabt hatte.

Die Neufassung der lit. b „Geldtreffer“ des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG zeigt, dass § 3 Lotteriegesetz 1947 nicht 1:1 in das Gebührengesetz 1957 eingearbeitet wurde, sondern lediglich im Hinblick darauf, dass der Abs. 1 des § 3 Lotteriegesetz 1947 für die Vergebührung von gemischten Lotterien als neue Z.7 lit. c und Abs. 2 des § 3 Lotteriegesetz 1947 für die Vergebührung des Ablösebetrages für Waren und geldwerte Leistungen als neuer Absatz 4 in das Gebührengesetz Eingang fand. Die Wortfolge „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ findet sich in lit. b jedenfalls nicht mehr und dies führte bei Geldgewinnen frühestens zu diesem Zeitpunkt zu einer neuen Bemessungsgrundlage, nämlich vom Gewinn und nicht mehr wie im Lotteriegesetz 1947 vorgesehen von „allen im Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“. Aus den Änderungen in Zusammenhang mit der Regierungsvorlage ist ersichtlich, dass die Gebühren für Ausspielungen nun einheitlich in § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG 1957 geregelt werden sollten. Bemessungsgrundlagen und Steuersätze wurden zusammengefasst. Der Gesetzgeber entschloss sich, vom bisherigen Wortlaut „Gewinst nicht Geld“ und „Gewinst in Geld“ abzugehen und stattdessen die Begriffe aus dem Lotteriegesetz „Warentreffer“ und „Geldtreffer“ an deren Stelle zu setzen. Da schon im Raum stand, das Lottopatent 1813 und damit auch das Verbot von Ausspielungen von Realitäten nach § 28 außer Kraft zu setzen, ist es wenig wahrscheinlich, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, mit der Wortwahl „Gewinne in Waren“ anstelle von „Gewinsten nicht in Geld“ nunmehr Hausverlosungen zwar dem Gebührengesetz 1957 zu unterziehen, diese aber mangels Rechtsfolge unversteuert zu lassen.

Der UFS folgt dem Bw. in seiner Argumentation nicht, dass diese Gesetzesänderung mit ihrer nunmehr deutlichen Unterscheidung von beweglichen Gütern und geldwerten Leistungen auch das stärkste Indiz dafür sei, dass es sich hier nicht um eine echte und somit planwidrige Gesetzeslücke, sondern ganz im Gegenteil um eine gewollte Ausnahme für Hausverlosungen handelt.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) äussern sich auch zum Begriff des Unternehmers (Veranstalters) im Glücksspielgesetz:

„Artikel I.....§ 2 enthält die Definition über den Glücksspielbegriff im allgemeinen und dem Begriff der Ausspielung. Bei Ausspielungen stehen sich grundsätzlich Unternehmer

(Veranstalter) und Spieler gegenüber. Hierdurch wird dieses Spiel von Glücksspielen abgegrenzt, bei denen sich nur Spieler gegenüberstehen (Kartenspiele usw.). Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Einsätzen der Spieler Gegenleistungen des Unternehmers gegenüberstehen; hingegen ist nicht entscheidend, wie das über Gewinn und Verlust entscheidende Ereignis herbeigeführt wird, zum Beispiel durch Ziehung, eine mechanische Vorrichtung wie im Falle des Spielapparates oder auf sonstige Art.....[Es] wurde klargestellt, dass....Veranstaltungen, die meist in Form von Preisausschreiben durchgeführt werden....nicht als Ausspielungen im Sinne dieses Bundesgesetzes zu betrachten sind....

....Da bei Ausspielungen immer ein Unternehmer vorhanden sein muss, ergibt sich, dass keine Ausspielung im Sinne dieses Bundesgesetzes vorliegt, wenn hierdurch nicht eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird, wie dies zum Beispiel bei Glücksspielen im Familienkreis anzunehmen ist.

Als Ausspielungen sind auch nicht Lebensversicherungsverträge zu verstehen....weil solche....nicht als Spiele im Sinne des § 2 anzusehen sind....

§ 3 bestimmt, dass Glücksspiele, die nicht in Form einer Ausspielung durchgeführt werden, nur dann dem Bund vorbehalten bleiben sollen, wenn ein Bankhalter mitwirkt und der Einsatz 2 S übersteigt; es handelt sich hiebei um Spiele, die gewisse Merkmale einer Ausspielung in tragen und Hasardcharakter haben...."

Nach Ansicht des UFS wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff enger gefasst als der bürgerlichrechtliche, da eine Ausspielung nach dem Glücksspielgesetz nur dann vorliegt, wenn eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird. Glücksspiele im Familienkreis und Veranstaltungen, die meist in Form von Preisausschreiben durchgeführt werden, sollten nicht als Ausspielungen iSd Glücksspielgesetzes gelten.

1.3.7. Die Änderungen des § 33 TP 17 GebG in Synchronisierung mit dem Glücksspielgesetz 1962 (BGBI. 169/1962)

Gemäß § 55 GSpG 1962 treten mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes außer Kraft: 1. Das Lottopatent vom 13. März 1813, Pol.G.S. Nr. 27;....soweit einzelne Bestimmungen der genannten Gesetze und Verordnungen nicht schon früher aufgehoben wurden.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage(609 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) heißt es:

„Die älteste gegenwärtig noch geltende Rechtsvorschrift auf dem Gebiete des Glücksspielwesens ist das Lottopatent vom 13. März 1813..., das in seinem wesentlichen Teil heute noch als Bundesgesetz in Kraft steht....Dass sich das Lottopatent nicht nur auf Lotterien im engeren Sinn bezog, ergibt sich aus dem Erlass des Finanzministeriums vom 18. Juli 1853, RGBl. Nr. 51. Darin wird ausdrücklich angeordnet, dass es außer den im § 1 bezeichneten Ämtern (Lottoämter) und ihren Organen niemandem gestattet ist, Lotterien oder derlei Glücksspiele überhaupt zu unternehmen oder abzuhalten. Im § 4 dieses Erlasses wird bestimmt, dass zu diesen Lotterien, auf die sich das Verbot bezog, nicht nur die unter der Benennung Lotterien bekannten Spiele, sondern alle jene wie immer genannten Glücksspiele gehören, welche ihrem Wesen nach auf denselben Einrichtungen und Grundlage wie die Lotterien beruhen und nach Maßgabe der Wechselfälle des Glückes mit dem Verlust der Einlage verbunden sind. Aus dem Obstehenden ergibt sich bereits, dass nicht jedes Glücksspiel (z.B. Kartenspiele, bei denen sich nur Spieler gegenüberstehen), unter das Glücksspielmonopol des Staates fallen.“

Der Bw. kann sich nicht darauf berufen, dass die historische Auslegung schon deshalb scheitern müsse, weil bereits das Lottopatent aus dem Jahr 1813 die Verlosung von Realitäten verboten habe. Das Lottopatent 1813 trat gemäß § 55 GSpG 1962 mit dem GSpG 1962 außer Kraft. § 28 Lottopatent, der „Hausverlosungen“ verbot, ist daher nicht mehr im Rechtsbestand.

1.3.8. Das Glücksspielgesetz 1989, BGBI. 1989/620

Mit dem Glücksspielgesetz 1989 (BGBI. 1989/620) wurden keine Vorschriften des Gebührengesetzes geändert. In den Erläuterungen (1067 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP) heißt es:

„Der vorliegende Entwurf eines Glücksspielgesetzes soll das Stammgesetz vom 27. Juni 1962 zur Regelung des Glücksspielwesens, ersetzen.... Der Glücksspielbegriff ist wie bisher identisch mit dem des Strafgesetzbuches (§ 168). Für den Begriff Glücksspiel sind zwei Merkmale wesentlich: Es muss sich um ein Spiel, d.h. einen entgeltlichen Glücksvertrag im Sinne des § 1267 ABGB handeln, und das Ereignis, das über Gewinn und Verlust entscheidet, muss ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen..... Zu § 2 Bei Ausspielungen stehen sich grundsätzlich Unternehmer (Veranstalter) und Spieler gegenüber. Hierdurch wird dieses Spiel von solchen Glücksspielen abgegrenzt, bei denen sich nur Spieler gegenüberstehen (z.B. Kartenspiele). Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Einsätzen der Spieler Gegenleistungen des Unternehmers gegenüberstehen. Muss der Teilnehmer dem Unternehmer keine vermögensrechtliche Leistung erbringen, wie dies beispielsweise vielfach bei Werbeveranstaltungen der Fall ist, so fällt dies nicht unter den Begriff der Ausspielung.“

Durch Abschnitt II Art. I des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 1989, BGBI. 661 wurde § 33 TP 17 GebG („Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, ausgenommen Ausspielungen gemäß Z 8“) mit dem Glücksspielgesetz, BGBI. 1989/620, synchronisiert (Erläuterungen 1080 Blg NR 17. GP):

„....Es sollen nunmehr eine von den Spieleinsätzen zu erhebende Gebühr nach dem Gebührengesetz sowie eine im Glücksspielgesetz normierte Konzessionsabgabe [erhoben werden]. Wesentliche Änderung im § 33 TP 17 Abs. 1 GebG ist daher die gebührenrechtliche Gleichbehandlung und Zusammenfassung aller Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des Glücksspielgesetzes durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann (Art. I Z. 5). [Es] handelt sich hierbei derzeit um das Lotto, das Toto, das Zusatzspiel, die Sofortlotterien, die Klassenlotterie, Zahlenlotto und die Nummernlotterien....“.

Wenn auch der Wortlaut des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG nicht geändert wurde, so fand dennoch über Z. 8 eine Synchronisierung mit dem Glücksspielgesetz 1989 statt. Die materielle Neuerung war die gebührenrechtliche Gleichbehandlung und Zusammenfassung aller Ausspielungen, deren Durchführung durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann (Siehe Bericht des Finanzausschusses 1162 Blg Nr 17. GP). Auch hinsichtlich dieser Änderungen kann nicht auf eine Absicht des Gesetzgebers geschlossen werden, dass die dem

Gebührengesetz zwar unterliegenden Hausverlosungen nicht mit der Rechtsfolge Bemessungsgrundlage und Steuersatz ausgestattet werden sollten.

1.3.9. „Glücksspiele“ statt „Ausspielungen“ ab dem BGBI. 1993/965

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG lautet seither:

„Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen....“

Zentrales Anliegen der Gebührengesetznovelle 1993 (Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP) war es,

„....auch Veranstalter zur Entrichtung der Gebühren heranzuziehen, die nicht selbst am Spiel teilnehmen, sondern bloß anderen die Möglichkeit bieten, an von ihnen organisierten Glücksspielen teilzunehmen. Da den Finanzbehörden die Identität der Spieler sowie die Spielumsätze nicht bekannt sind, ist die Miteinbeziehung der Veranstalter als Gebührentschuldner zur Administration der Gebührenpflicht erforderlich.“

Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Glücksspiele, bei denen der Veranstalter den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Leistungen der Spieler im Gewinn Gegenleistungen gegenüberstehen. Es ist aber für das Vorliegen einer Ausspielung nicht unbedingt erforderlich, dass diese Gegenleistung vom Veranstalter erbracht wird, sondern es genügt, wenn die Gegenleistung vom Veranstalter organisiert wird. Um auch Glücksspiele, die nicht in Form einer Ausspielung durchgeführt werden, von der Gebührenpflicht zu erfassen, nimmt die Novelle auch sonstige Glücksspiele in den Gebührentatbestand auf. Dies ist erforderlich, um entsprechende Umgehungen des Gebührentatbestandes hintanzuhalten.“

Seit 1986 wurde § 33 TP 17 GebG laufend geändert und dem Glücksspielgesetz angepasst.

Die einschneidende Änderung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erfolgte durch BGBI. 1993/965 mit Wirkung vom 31.12.1993, womit an die Stelle der Satzteile „Ausspielungen“ die umfassendere Formulierung „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden“, trat. Die lit. a, b, und c der Ziffer 7 blieben im Wortlaut unverändert, jedoch durchlief der gesamte Text der Ziffer 7 und nicht nur die Änderungen den Gesetzverdungsprozess. Das hat nach Meinung des UFS für den vorliegenden Fall Bedeutung, als die Bemessungsgrundlage, die unverändert neu beschlossen wurden, nun nicht mehr nur für Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, sondern für Glücksspiele generell gilt. Die bisherigen Entscheidungen des UFS (<http://findok.bmf.gv.at>, z.B. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05; RV/1662-W/06; RV/0031-W/02, Seite 41ff; 27.1.2009, RV/0470-W/02) befassten sich mit dem Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 – allerdings lit. b, für welche die Gebührentschuld mit der Fälligkeit der Gewinne entsteht, und nicht wie hier lit a. - GebG, der von der Satztechnik her generell die Veranstaltung von Glücksspielen, gleichgültig ob in Form von Kartenspielen oder Ausspielungen, nach wie vor im Auge hatte. Gleichzeitig wurde der Lichtkegel durch den

Terminus „Glücksspiele“ auf das Rechtsgeschäft gerichtet. Die Gebührenschuld wird gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG in Verbindung mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit.a GebG mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, ausgelöst. Die Vornahme der Handlung ist die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf.

§ 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG enthält keinen Begriff des Unternehmers, es gibt nur den Veranstalter von Glücksspielen bzw. von sonstigen Veranstaltungen. Im Unterschied dazu spricht das Glücksspielgesetz 1989 im Zusammenhang mit Ausspielungen vom Unternehmer und dazu im Klammerausdruck Veranstalter. Laut *Graf*, (Un-)zulässige Hausverlosung? Immolex 2009, 76. handelt es sich bei dem Unternehmer iSd des GSpG um einen glücksspieleigenen Unternehmerbegriff handelt. Veranstalter ist derjenige, der eine Spielgelegenheit verschafft:

„Der Unternehmerbegriff des UStG ist zur Auslegung des Unternehmers bzw. Veranstalters iSd GSpG ungeeignet, da diese beiden Gesetze zwei grundlegend verschiedenen Normzwecke verfolgen. Das UStG regelt die Frage, ob Umsätze steuerbar sind und bedarf es daher der wirtschaftlichen Betrachtung. Das GSpG hingegen soll die Gesellschaft vor den negativen Auswirkungen des ungezügelten Glücksspiels schützen. Der Gesetzgeber hat den § 2 Abs. 1 GSpG normierten Begriff „Unternehmer“ durch den Klammerausdruck „(Veranstalter)“ erläutert. Dadurch soll zum Ausdruck gebracht werden, dass es nicht darauf ankommt. Ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, welche auf die Erzielung von Überschüssen der Erträge über die Aufwendungen gerichtet ist. Der glücksspielrechtliche Unternehmer ist daher als Organisator zu verstehen und weit auszulegen....“

Schlüttner/Posch, Warum Haus-Lotterien verboten sind, Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien (<http://zfg.univie.ac.at/2/2.htm>, Datenzugriff vom 8.2.2010) betonen unter Bezug auf das Erkenntnis des VwGH 86/17/0062 vom 25.7.1990, dass der Begriff des Unternehmers iSd GSpG im organisatorischen Sinn zu interpretieren ist, was aus der Beifügung des Klammerausdrucks „Veranstalter“ abgeleitet werden kann.

Streit, Das Haus aus der Lotterie: Yes we can? Immolex 2009, 72:

„....Der Gesetzgeber stellt dem Wort Unternehmer in Klammern das Wort Veranstalter nach. Nicht zwingend muss daraus aber folgen, dass es für das Vorliegen einer Ausspielung auf eine unternehmerische Tätigkeit nicht mehr ankommt.... Vielmehr ist aus dem Zweck des GSpG abzuleiten, dass diesem eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Grunde liegt.... Das „Veranstalter“ ist offenkundig als Klarstellung zu verstehen, wer mit „Unternehmer“ gemeint ist, nämlich die vom Spieler verschiedene Person....“

Nach Ansicht des UFS ist eine Hausverlosung ein Glücksvertrag, wodurch die Hoffnung auf die Gewinnchance eines Grundstückes versprochen und angenommen wird. Die Hausverlosung ist ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz, da Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines Grundstückes und er wird durch Ziehung eines Loses im elektronischen Weg ermittelt. Die

Hausverlosung ist als Spiel in Losen bürgerlichrechtlich eine Ausspielung und kann damit sowohl dem Glücksspielgesetz als auch dem Gebührengegesetz unterliegen. Unter die Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG fällt eine Hausverlosung dann, wenn der Unternehmer (Veranstalter) den Teilnehmern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Nach Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff enger gefasst als der bürgerlichrechtliche, da eine Ausspielung nach dem Glücksspielgesetz nur dann vorliegt, wenn eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird. Glücksspiele im Familienkreis und Veranstaltungen, die meist in Form von Preisausschreiben durchgeführt werden, sollten nicht als Ausspielungen iSd Glücksspielgesetzes gelten. Wird durch eine Hausverlosung nicht eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet, unterliegt sie dem § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 GebG. Der Gesetzesgeber hat bei der Beschreibung des Tatbestandes über den typischen Fall hinaus (Ausspielung) die Wesensmerkmale der zu besteuernden Glücksspiele sehr weit gefasst: „und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen.“ Die Hausverlosung ist eine Veranstaltung, die sich an die Öffentlichkeit wendet. Die Teilnahme- oder Verlosungsbedingungen werden über Homepages im Internet kundgemacht und grundsätzlich kann jeder daran teilnehmen. Den Teilnehmern sollen durch die Verlosung Gewinne, hier in Form von Grundstücken, zukommen. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG spricht auch nicht vom Unternehmer, sondern ausschließlich vom Veranstalter und von Veranstaltungen. Wenn es schon, um die Argumentation des Bw. aufzugreifen, für die Unternehmereigenschaft im Sinne des Glücksspielgesetzes nicht auf das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ankommt, sondern nach VwGH 25.7.1990, 86/17/0062 der Unternehmerbegriff in einem organisatorischen Sinn zu verstehen ist, worauf die Beifügung des Klammerausdrucks „Veranstalter“ schließen lässt, so muss dies umso mehr für § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG gelten, der nur von „Veranstalter“ und „sonstigen Veranstaltungen“ spricht.

Der Bw. hat sein Berufungsvorbringen ausdrücklich auf den Artikel *Gregorich*, Immobilienverlosungen und der Gebührenirrtum. Überlegungen zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht, SWK 2009, S 416, abgestellt. Dieser Artikel geht von der Annahme aus, dass das BMF in seiner Stellungnahme durch Verwendung des unbestimmten und nicht juristischen Begriffes „Objektverlosung“ für „Hausverlosungen“ in gebührenrechtlicher Hinsicht keine verbindliche Aussage treffen wollte. Dem Artikel folgend, vertritt der Bw. die Meinung, dass keine Gebührenpflicht für Grundstücksverlosungen bestehe, denn Grundstücke seien als unbewegliche Sachen begrifflich weder unter „Waren“ noch unter

„Geld“ subsumierbar. Eine Gebührenpflicht könne nur vorliegen, wenn die Übertragung eines Grundstückes als „geldwerte Leistung“ eingestuft würde. Die „geldwerte Leistung“ würde auch dem Begriff der Gegenleistung im GrEStG gerecht werden. Die Interpretation der „Ware“ mit den Lieferungen und sonstigen Leistungen des UStG scheitere ebenfalls, da Ware iSd ustrechlichen Lieferung verstanden werden könnte, aber Grundstücke davon nicht erfasst seien. Die gebührenrechtliche „geldwerte Leistung“ entspräche demnach der „sonstigen Leistung“ des Umsatzsteuerrechtes und würde nicht nur Grundstücke, sondern auch sämtliche beweglichen Güter wären begrifflich darin enthalten.

Der UFS entgegnet unter Bezugnahme auf den Artikel *Prillinger*, Hausverlosung und Rechtsverkehrsteuern, ecolex 2009, 799, der der Behauptung, dass für Hausverlosungen dem Begriffspaar „Waren“ und „geldwerte Leistungen“ die Bedeutung von Lieferungen und sonstigen Leistungen zukommt, eine Absage mit der Begründung erteilt:

„.....dass sich im GebG keine Anhaltspunkte für eine „umsatzsteuerliche“ Interpretation gebührenrechtlicher Rechtsbegriffe finden....Auch fehlen Anhaltspunkte für eine systematische Inbezugnahme des UStG durch das GebG, was auch durch die Rechtsentwicklung und die inzwischen europarechtliche Funktion des UStG untermauert wird....“

Der Bw. zieht den Schluss, dass vor der Gebührennovelle 1960 Grundstücksverlosungen vom § 33 TP 17 betroffen gewesen wären, aber ab 1960 nicht mehr.

Nach Ansicht des UFS ist das Gegenteil der Fall: In § 28 Lottopatent 1813 waren Grundstücksverlosungen verboten. Das Lottopatent 1813 stand bis zur Gebührennovelle 1962 in Geltung. Das heißt aber, dass spätestens mit der Außerkraftsetzung des Lottopatentes im Jahr 1962 das Verbot von Grundstücksverlosungen formell aufgehoben wurde. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Hausverlosungen in einem gesetzesfreien Raum ansiedeln wollte, sondern dass die Hausverlosungen je nach dem unter das Glücksspielgesetz oder unter das Gebührengegesetz fallen. Nach Ansicht des UFS wurde der Kreis der Glücksverträge, die unter Z. 7 fallen, seit 1957 beständig erweitert. Hausverlosungen sind daher Glücksverträge, wodurch die Hoffnung auf den Erwerb eines Grundstückes versprochen und angenommen wird. Bei der Hausverlosung liegt das synallagmatische Verhältnis zwischen Loskauf und der erhofften Gewinnchance (*Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG (1998) § 2 Tz I.4). Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag ieS, ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Da vom Verloser die Verlosungsbedingungen im Internet veröffentlicht wurden und das gewinnende Los durch elektronische Ziehung ermittelt wird, ist die Hausverlosung eine Veranstaltung, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei welcher den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines

Grundstückes. Damit erfüllt die Hausverlosung sämtliche Merkmale des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG.

Was die lit. a betrifft, hat der Begriff „Waren“ in Verbindung mit Glücksspiel den historischen Hintergrund, dass die ersten Unternehmer dieser Glücksspiele Kaufleute sind und die Gewinne Waren. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 8). Der Begriff „Waren“ wird vorerst noch nicht als Synonym für „Sachen“ verwendet, wie das Lottopatent vom 13. März 1813 zeigt. Letzteres verbot die Abhaltung von Lotterien und zwar das Zahlenlotto, die Klassenlotterien, das Tombola, das Ausspielen von Geld, Wertpapieren, Realitäten, Pretiosen, Waren und Effekten aller Art, Glückshäfen und ähnliche Unternehmungen, Lotteriepromessen und Einsätze auf ausländische Lotterien. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 135). Das Lottopatent vom 13. März 1813 unterscheidet nicht zwischen Geld- und Warenlotterien. Sieghard selbst unterscheidet „Das Ausspielgeschäft in beweglichen Sachen“ und „Die Güterausspielungen“. Ob der Gewinn in Gegenständen besteht, die vertretbar oder unvertretbar, Geld oder Waren sind, ist für den Begriff der Lotterie unerheblich....Es können aber nicht nur Waren, sondern Sachen aller Art – auch unbewegliche Güter, den Gegenstand von Lotterien bilden; auch ist die Kombination von Geld und anderen Gewinnen nicht selten. (*Sieghart*, Die öffentlichen Glückspiele (1899), 3). Die Unterscheidung von Geld- und Warentreffern in der heutigen Form geht auf das Lotteriegesetz 1947 zurück. Das Lotteriegesetz 1947 und das Lottopatent wurden spätestens mit dem Glücksspielgesetz 1962 außer Kraft gesetzt. Dafür wurden Besteuerungsgrundlagen und Hundertsätze in das Gebührengesetz 1957 transferiert und dort moduliert.

Aufgrund der historischen Interpretation schließt der UFS, dass der Gesetzgeber in der lit. a mit der Einstellung des Begriffes „Gewinne in Waren“ anstelle von „Gewinnen nicht in Geld“ gegenüber der Ausweitung des Glücksspieltatbestandes der Ziffer 7 GebG die steuerliche Rechtsfolge der lit. a nicht nur auf bewegliche körperliche Sachen einschränken wollte. Ob Grundstücke unter den Begriff „Ware“ fallen, ist daher auch nach dem Wortsinn und der Teleologie des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG zu untersuchen.

1.4. Grundstücke sind „Waren im weiteren Sinn“

Nach der alltäglichen Bedeutung des Begriffes „Ware“ werden darunter nicht nur bewegliche Sachen verstanden. Nach Meyers Enzyklopädischem Lexikon, Band 25, ist „Ware“ 1. Handelsgut; 2. in der polit. Ökonomie....für den Tausch bestimmtes Produkt. Laut Mackensen, Deutsches Wörterbuch, ist „Ware“ Handelsgut. Der Begriff „Waren“ bezeichnet die Gesamtheit der marktwirtschaftlichen Handelsobjekte, der Begriff „Ware“ betont die Bestimmung für den Handel. (<http://www.wikipedia>). Der Begriff „Waren“ bezeichnet generell Güter, die gehandelt werden. Das bedeutet, dass umgangssprachlich unter „Waren“ sowohl bewegliche, körperliche

Sachen als auch Grundstücke verstanden werden können. Legt man die lit. a des § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG umgangssprachlich aus, fallen auch Hausverlosungen darunter.

Der Bw. hat die Unschärfen des Begriffes „Ware“ im Gebührengesetz aufgezeigt. Der Bw. hat folgende Literatur für sich: Der Artikel *Berger*, Hausverlosungen sind gebührenfrei! Anknüpfung an die Gebührenbefreiung für Lombardgebühren und an das bürgerliche Recht. Begriff „Ware“, SWK 2009, S 634. geht davon aus, dass Grundstücke keine Waren sind und deshalb nicht der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen. Da auch nach dem ABGB unter Waren nur bewegliche Sachen verstanden werden, gelte dieses zivilrechtliche Verständnis auch für das Gebührenrecht, weswegen Grundstücksverlosungen von der Gebührenpflicht nicht erfasst seien:

„....Das Gebührengesetz selbst verwendet den Begriff „Ware“ nicht nur im Zusammenhang mit Glücksspielen: nach § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG unterliegen „Darlehensverträge gegen Verpfändung von Wertpapieren oder Waren“ keiner Gebühr; das Gesetz knüpft dabei an so genannte Lombarddarlehen an. Beim Lombarddarlehen wird die Darlehensforderung durch die Verpfändung leicht realisierbarer Vermögensgegenstände wie Waren oder Wertpapiere besichert. Schon nach allgemeinem Sprachgebrauch werden unter Waren nur bewegliche Sachgüter, die für den Handelsverkehr in Frage kommen, verstanden....“

Der UFS folgt der Meinung, dass unter „Waren“ in § 33 TP 8 Abs.2 Z. 1 GebG bei Lombarddarlehen bewegliche Sachen verstanden werden. *Nach § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG unterliegen „Darlehensverträge gegen Verpfändung von Wertpapieren oder Waren“ mit statutenmäßig zu solchen Darlehensgeschäften berechtigten Kreditinstituten, soweit und solange Wertpapiere oder Waren verpfändet sind, nicht der Gebühr.* Der Lombardkredit ist ein durch Pfand gesichertes Darlehen, wobei der Sicherungszweck im Vordergrund gestanden sein muss. (*Schinnerer/Avancini*, Bankverträge II³, Kreditvertrag; Kreditsicherung; Bankgarantie, 78, 114). Laut *Arnold*, Rechtgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 33 TP 8, Rz 9a geht der Gesetzgeber von einem engeren Wertpapierbegriff aus. Das kann auch für den Warenbegriff gelten.

Sowohl § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG, als auch § 33 TP 17 GebG entnehmen die Kerntatbestände dem bürgerlichen Recht. Zum Begriff Ware im bürgerlichen Recht äußert sich *Bettelheim* in *Klang* II/2, 965, der einerseits Sache mit Ware gleichstellt, aber in Bezug auf einen Kaufvertrag Geld keine Sache sein kann. Er unterscheidet einen Warenbegriff im weiteren Sinn, wonach jede Sache Ware sein kann, die gegen Geld umgesetzt werden kann, also auch Grundstücke, und den Warenbegriff im engeren Sinn, der im Unternehmensrecht zur Anwendung kommt und nur bewegliche körperliche Sachen umfasst:

„Kauf ist Umsatz von Ware gegen Geld, der Kaufvertrag jener Vertrag, welcher diesen Umsatz herbeiführt, indem der eine Vertragsteil, der Verkäufer, dem anderen Vertragsteil, dem Käufer, eine Sache gegen Geld überlässt. Waren: Im weiteren Sinne kann jede Sache, welche

gegen Geld umgesetzt wird, als Ware bezeichnet werden. Einen engeren Sinn hat der Begriff der Ware nach Handelsrecht. Er umfasst nur bewegliche körperliche Sachen, welche wirklich im Handelsverkehr stehen, d.h. bestimmt sind, feilgeboten zu werden.“ (Bettelheim in Klang II/2, 965). „Geld: Der Sachbegriff in der Definition des Kaufvertrages bedeutet einen Gegensatz zum Begriff des Geldes. Die Leistung des Verkäufers darf daher nicht Geld, des Käufers nichts anderes als Geld sein. Doch kann Geld, wenn es nicht inländisches Währungsgeld, somit nicht selbst Wertmesser ist, Ware bilden.“ (Bettelheim in Klang II/2, 968).

Diese Gleichsetzung von allen Sachen, die durch Kaufvertrag erworben werden können, also auch Grundstücke, mit dem Begriff Ware, ist in der Literatur zum bürgerlichen Recht gängig. Der Kaufvertrag kommt durch Einigung über Ware und Preis zustande....Gegenstand des Kaufes kann jede Sache sein, neben beweglichen und unbeweglichen Sachen auch unkörperliche wie Forderungen und sonstige Rechte (Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I¹⁰, 324). Die Grunderwerbsteuerkommentare stellen in Zusammenhang mit dem Kaufvertrag von Grundstücken einen Bezug zum bürgerlichen Recht – und damit zum weiteren Warenbegriff her: Punktationen, die eine Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis enthalten, führen zur Steuerpflicht nach § 1 Abs.1 Z.1 GrEStG,...vgl VwGH vom 9. Dezember 1971, 112/71, vom 24. April 1980, 315/78, vom 21. Mai 1981, 16/1265/78, vom 22. Oktober 1981, 16/2571/79 ff, und je vom 20. Jänner 1983, 16/2279/80, und 81/16/0094). (Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 1 GrEStG, Tz 176). Die Willenseinigung muss alle Erfordernisse umfassen, die das Gesetz für die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes aufstellt (zB beim Kauf die Bestimmtheit von Ware und Preis). (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 1).

Der Begriff der „Waren“ umfasst im bürgerlichen Recht nicht nur bewegliche Sachen, sondern auch Grundstücke.

Weiters ist zu klären, ob im Gebührengesetz ein und derselbe Begriff Ware einmal in seiner Bedeutung als bewegliche Sache in § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG und ein anderesmal als Überbegriff für bewegliche Sachen und Grundstücke in § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG verwendet werden kann. Betrachtet man die Organisationsstruktur der Rechtsgeschäftsgebühren, so wird der Abschluss von enumerativ genannten Rechtsgeschäften besteuert (Stoll, Rentenbesteuerung³, 590-591). Die Rechtsgeschäfte sind im Tarif des § 33 GebG je in einer eigenen Tarifpost aufgezählt. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt jede Tarifpost, das heißt der Abschluss des in der Tarifpost genannten Rechtsgeschäftes jeweils einen eigenen Steuertatbestand, eine eigene Sache iSd § 289 Abs. 2 BAO dar (Ritz, BAO³, § 289, Tz 39 [unter Verweis auf VwGH 16.10.1989, 88/15/0032, Arnold, in Stoll/FS, 289]). Angesichts dieser Judikatur sind die Darlehensverträge gemäß § 33 TP 8 GebG und die Glücksverträge gemäß § 33 TP 17 GebG jeweils verschiedene Steuertatbestände. Für die einzelnen in den Tarifposten aufgezählten Rechtsgeschäfte wie

Bestandverträge, Darlehens- und Kreditverträge, Bürgschaften usw., hat sich im bürgerlichen Recht ein Corpus an gesicherter Judikatur und Literatur herausgebildet. Wie der UFS RV/1665-W/06 vom 5.4.2007 bereits festgestellt hat, musste im Rahmen der Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erstmalig die rechtsgeschäftliche Qualität von Glücksspielen beurteilt werden. In dieser Entscheidung geht es nicht um den Bedarf einer Analyse der Glücksspiele für das bürgerliche Recht, sondern um den bürgerlich-rechtlichen Bedarf für die Rechtsgeschäftsgebühren. Wo Steuergesetze Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind, ist zu prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist. Das Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, sein eigenes inneres System. Die Richtigkeit der Auslegung hängt vom Normzweck ab. Auch gleichlautende Begriffe sind innerhalb der Rechtsordnung variant, relativ und von der jeweiligen spezifischen Regelungsaufgabe geprägt. Folglich müssen auch die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus, aus dem Zweck, der Funktion des jeweiligen Steuergesetzes und seiner Normen heraus verstanden werden (Tipke, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich Stoll, Rentenbesteuerung³, 590ff).

Der UFS kommt daher zu dem Schluss, dass je nach der spezifischen Regelungsaufgabe bei jeder Tarifpost ein anderer Warenbegriff verwendet werden kann. Ob der Warenbegriff im engeren oder im weiteren Sinn verwendet wird, ergibt sich aus dem Kontext. Der Kontext des § 33 TP 17 GebG zeigt, dass bei den Hoffnungskäufen und den Leibrentenverträgen nur solche über bewegliche Sachen der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen. Dazu bedarf es nicht einmal des § 15 Abs. 3 GebG:

„Dem § 33 TP 17 Abs. 1 GebG unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:...“

2. Hoffnungskäufe **beweglicher Sachen vom Kaufpreise 2v.H....**

4. Leibrentenverträge....wenn gegen die Leibrente **bewegliche Sachen überlassen werden....2%....“**

7. lit.a Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, unterliegen folgenden Gebühren: wenn die Gewinne in **Waren, in **geldwerten Leistungen**, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze....12%.**

Im Unterschied zu Z. 2 und Z. 4 wird in Z. 7 angeordnet, dass sich die Steuer in bestimmter Weise berechnet, wenn der Gewinn in Waren besteht. Die Glücksvertragsgebühr nach Z. 7 ist nicht eingeschränkt auf Glücksspiele über bewegliche Sachen. Ob der Gewinn in Waren oder

in Geld besteht, hat nämlich nur auf die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz Auswirkung. Hätte der Gesetzgeber wollen, dass nur Glücksspiele über bewegliche Sachen der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, hätte er das anlässlich des Glücksspielgesetzes 1960 oder 1962 ändern können. In Analogie zu den Hoffnungskäufen und Leibrentenverträgen hätte er statt „Waren“ „bewegliche Sachen“ als Begriff nehmen können. Auch die Absicht, Bestimmungen des Lotteriegesetzes 1947 in das Gebührengesetz zu übernehmen, hätte den Gesetzgeber nicht gehindert, anstelle von „Waren“ die Begriffe „bewegliche Sachen“ zu verwenden. Er tat es aber nicht – und zwar aus dem Grund weil er den Begriff „Waren“ anstelle von „Gewinnen nicht in Geld“ setzte. Nach den Regierungsvorlagen war in keinster Weise beabsichtigt, die Besteuerung einzuschränken. Somit steht in Wortauslegung und auch nach der Teleologie für den Begriff „Waren“ in § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit.a (und lit.c) GebG der weitere Warenbegriff, der auch Grundstücke und alle anderen Sachen, die gegen Geld umgesetzt werden können, umfasst. Diese Auslegung wird durch den Kontext unterstützt, da Hoffnungskäufe und Leibrentenverträge nur über bewegliche Sachen der Gebühr unterliegen und andererseits bei Glücksspielen diese Einschränkung nicht erfolgte. Der Begriff „Waren [im weiteren Sinn]“ und nicht „bewegliche Sachen“ steht für „Gewinne nicht in Geld“.

Nach der spezifischen Regelungsaufgabe des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erfolgt die konkrete Vergebührungs, da bei Hausverlosungen der Gewinst in einer Ware im weiteren Sinn, nämlich einem Grundstück besteht, nach Lit. a.

Die Besteuerungsgrundlagen sind jeweils unterschiedlich, ob der Gewinst in Geld oder in Waren, geldwerten Leistungen, in Waren und in geldwerten Leistungen besteht. Geht man davon aus, dass der Gewinn **im Recht auf den Erwerb** eines Grundstückes besteht, könnte, so wie vom Finanzamt vertreten, der „Gewinst in einer geldwerten Leistung“ bestehen. Nach Ansicht des UFS hätte das zur Folge, dass „Gewinst in Waren“ nie zur Anwendung käme, da der Gewinner immer das Recht auf den Erwerb der verlosten Sache hat. Für diese differenzierte Betrachtungsweise ist aus dem bisherigen auch nichts zu entnehmen. Wird hinsichtlich irgendeiner Sache ein Spiel in Losen veranstaltet, besteht ein „Gewinst in Waren“. Zu diesen „Gewinsten in Waren“ gehören nach dem spezifischen Regelungszweck des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG auch Grundstücke.

Nach Ansicht des UFS erfüllt die Hausverlosung sämtliche Merkmale des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG: Hausverlosungen sind Glücksverträge, wodurch die Hoffnung auf den Erwerb eines Grundstückes versprochen und angenommen wird. Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag ieS, ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 GSpG, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Da die Verlosungsbedingungen vom Bw. im Internet veröffentlicht wurden und das gewinnende Los durch Ziehung ermittelt wird, ist

die Hausverlosung eine Veranstaltung, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei welcher den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Da der Gewinn im Recht auf den Erwerb eines Grundstückes, also ein „Gewinn in Waren“ besteht, ist die Bemessungsgrundlage der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze, davon 12%.

Nun ist in einem zweiten Schritt zu überprüfen, ob es sich bei der Hausverlosung um ein der Grunderwerbsteuer unterliegendes Rechtsgeschäft handelt, das von der Gebührenpflicht gemäß § 15 Abs. 3 GebG ausgenommen ist.

2. Ein Vertrag über die Hoffnung des ungewissen Grundstückserwerbes ist noch kein Rechtsgeschäft iSd § 15 Abs.3 GebG, das der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Gemäß § 15 Abs.3 GebG idF des BudBG 2009, BGBl.I 2009/52 ab 1.8.2008 sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer, II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen, dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. *ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.*
2. *der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.*

Die Gesetzesstelle will eine Doppelbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden (Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, September 2009, zu § 15 Abs.3 GebG, RZ 66). Die Frage einer allfälligen Doppelbesteuerung ist im Gebührenbemessungsverfahren zu lösen (Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, September 2009, zu § 15 Abs.3 GebG, RZ 67). Bei Beurteilung der Frage, ob ein oder zwei selbständige Rechtsgeschäfte (§ 15 Abs.3 GebG verwendet den Begriff ‚Rechtsgeschäft‘) vorliegen, kommt es wie bei der bürgerlich-rechtlichen Unterscheidung zwischen Tauschvertrag und Doppelkauf auf den Parteiwillen an. (Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, September 2009, zu § 15 Abs.3 GebG, RZ 68 unter Verweis auf VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

Der nach den genannten Gesetzen zu beurteilende Rechtsvorgang muss darüber hinaus den Teil des Rechtsgeschäftes betreffen, der (z.B. erkennbar aus der Bemessungsgrundlage) gebührenrechtlich relevant ist. (Arnold, Rechtgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 15, Rz 21e). § 15 Abs. 3 GebG enthält eine sachliche Gebührenbefreiungsvorschrift. Ausschließlich nach den Vorschriften eines dieser Gesetzes (und nicht nach denen des GebG) ist die Frage zu lösen, ob das Rechtsgeschäft (der Rechtsvorgang) „darunter fällt“ (vgl. VwGH 28.6.1984,

83/15/0089). (Arnold, Rechtgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 15, Rz 21). Die....angeführten Gesetze stellen nun aber wiederholt nicht auf Rechtsgeschäfte, sondern auf „Rechtsvorgänge“ ab. In Übereinstimmung mit § 4 Abs. 1 Nr. 5 bis Nr. 8 dUrkStG, die gleichfalls allesamt von „Rechtsvorgängen“ sprachen, wird man § 15 Abs. 3 dahin zu verstehen haben, dass das Rechtsgeschäft dann von der Gebührenpflicht ausgenommen ist, wenn der entsprechende Rechtsvorgang unter eines der dort angeführten Gesetze fällt (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0009), zumal andernfalls dem § 15 Abs. 3 ein zu enger Inhalt unterstellt würde. (Arnold, Rechtgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 15, Rz 21a).

Beide Kommentare erwähnen die Hausverlosung im Zusammenhang mit § 15 Abs. 3 GebG nicht.

Ein Übereignungsanspruch iSd Grunderwerbsteuergesetzes besteht dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klagegege, also unmittelbar durchzusetzen vermag (VwGH 31.1.1985, 84/16/0215; 19.1.1988, 87/16/0167; 15.11.1990, 89/16/0167, ua. Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 1, RZ 110)

2.1. Das Synallagma der Hausverlosung liegt im Verhältnis zwischen Loskauf und Gewinnchance. Erst nachdem sich die Gewinnchance durch Ziehung realisiert hat, kann es zu einem Erwerb des Grundstückes kommen.

Für die Meinung des Bw., dass Hausverlosungen gemäß § 15 Abs. 3 GebG von Rechtsgeschäftsgebühren befreit sind, spricht der Artikel Beiser, Grundstücksverlosungen – Kumulation von Gebühren und Grunderwerbsteuer? Gebühren, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer, SWK 2009, S 475.:

„Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Im vorliegenden Fall werden Kauf und Glücksvertrag (§§ 1267 ff ABGB) kombiniert....Jeder Loskäufer hat einen Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft, falls sein Los gezogen wird....Nicht nur der Preis des Gewinnloses unterliegt nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, sondern ebenso die für die Verliererlose bezahlten Kaufpreise nach § 5 Abs. 3 Z. 2 GrEStG: Die Verlierer zahlen die Lospreise an den Veräußerer, damit dieser die verlosten Liegenschaften an den Gewinner überträgt. Jeder Loskäufer hat keine Gewinngarantie und muss so akzeptieren, dass er im Verlustfall den Grundkauf eines anderen (des Gewinners) finanziert....Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, sind nach § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen. Alle Loskäufer kaufen Lose, um die zu verlosende Immobilie zu erwerben. Alle Loskäufe zielen auf Übereignung eines inländischen Grundstücks im Sinn des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG. Auch die Verlierer haben einen rechtsgeschäftlichen Anspruch, dass die verloste Immobilie an den Gewinner übereignet wird. Der Gewinner erwirbt nicht ohne rechtsgeschäftlichen Anspruch. Wird sein Los gezogen, hat er einen klagbaren Übereignungsanspruch. Alle Losverkäufe begründen somit einen rechtsgeschäftlichen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks....Alle Losverkäufe sind somit nach § 15 Abs. 3 GebG von den Rechtsgeschäftsgebühren nach § 33 TP 17 GebG befreit....“

Dem Bw. wird hier insoweit Recht gegeben, dass bei Hausverlosungen alle Loskäufe auf die Annahme dieses Kaufanbotes zielen und das Los entscheidet, welcher Kaufinteressent erwerben kann. Jeder, der ein Los kauft, hofft, dass sein Los gezogen wird und er damit das Grundstück erwirbt. Insoweit zielen sicherlich alle Loskäufe auf den Erwerb des Grundstücks ab. Das entspricht der erhofften Gewinnchance auf das Recht des Grundstückserwerbes.

Entgegen dem Bw. vertritt der UFS daher die Meinung, dass das „Abzielen auf den Grundstückserwerb“ ist noch keinen Übereignungsanspruch darstellt. Übereignungsanspruch heißt nichts anderes als Verpflichtungsgeschäft, und Verpflichtungsgeschäft bedeutet, dass Käufer und Verkäufer über Ware und Preis Willenseinigung erzielen. Bei der Hausverlosung steht vorerst der Verloser und das Grundstück fest. Solange das Los noch nicht gezogen worden ist, ist jeder Loskäufer lediglich Grundstückserwerbsinteressent, er hat noch keinen Anspruch auf Übereignung. Die Loskäufer haben bis zur Ziehung lediglich eine Gewinnchance, eine Hoffnung auf den Erwerb eines Grundstückes. Wird die Verlosung abgebrochen, ist der Verloser lediglich verpflichtet, die Kaufpreise für Lose (die „Spieleinsätze“) zurückzuzahlen. Das Grundstück bleibt unverändert in seinem Eigentum. Keiner der Loskäufer hat in diesem Fall einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks. Bei der Hausverlosung unterliegt sozusagen das „Auswahlverfahren für den Erwerber“ als Spiel in Losen als eigenes Rechtsgeschäft der Gebühr. Die Verlosung ist mit der Ziehung beendet. Der Erwerb des Grundstückes ist bei der Hausverlosung jedoch kein Automatismus der Losziehung, sondern das Los muss innerhalb einer bestimmten Frist vorgelegt werden, ansonsten verfällt der Gewinn und die Ziehung muss noch einmal durchgeführt werden. Da das Rechtsgeschäft aus zwei zeitlich nacheinander folgenden Rechtsvorgängen besteht, nämlich das Auswahlverfahren für den Erwerber in Form eines Glücksspiels und das durch die Losziehung entstehende Recht auf den Erwerb eines Grundstückes liegt kein identer Vorgang vor, sondern zuerst ein Rechtsgeschäft, das § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG unterliegt und daran anschließend ein Rechtsvorgang, der dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegt.

Für die Meinung des Bw., dass die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 15 Abs. 3 GebG wegen Identität der Vorgänge nicht anfällt und das Geschäft nicht in zwei Vorgänge aufgespalten werden kann spricht auch der Artikel *Prillinger, Hausverlosung und Rechtsverkehrsteuern, ecolex 2009, 799.:*

„.....Wirtschaftlich betrachtet, stellen Hausverlosungen für den verlosenden Hauseigentümer eine andere Form der Grundstücksveräußerung dar, während sie für die Loskäufer eine andere Form des „Lottospiels“ sind...gegen den klagbaren Übereignungsanspruch....spricht allerdings der Umstand, dass es sich bei Hausverlosungen um Glücksverträge handelt, die gemäß § 1271 ABGB erst dann einen klagbaren Anspruch vermitteln, wenn der Preis „wirklich entrichtet oder hinterlegt“ worden ist. Da Hinterlegung einer Liegenschaft jedoch faktisch unmöglich ist, erwirbt der Losgewinner nur eine unklagbare Naturalobligation auf

Übereignung des Immobiliengewinns...doch wird die Übertragung des Liegenschaftseigentums in den seltensten Fällen unterbleiben....Kommt es daher aufgrund des Glücksvertrags zum Erwerb des Grundstückseigentums, dann ist der Ersatztatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG erfüllt, da es sich um einen Erwerb des Eigentums handelt, bei dem kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist....Wird die Hausverlosung wegen Nichterreichens der in den Spielbedingungen festgesetzten Losverkäufe abgebrochen, so ist der Ersatztatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG mangels Erwerb des Eigentums nicht erfüllt, weshalb die bis zum Abbruchzeitpunkt vereinnahmten Loserlöse keine GrEStpflicht auslösen...."

Nach Ansicht des UFS bestätigen gerade diese Überlegungen zur Grunderwerbsteuer bei den Hausverlosungen das Vorliegen zweier Rechtsvorgänge, nämlich erstens die Verlosung als Glücksvertrag, die mit der Ziehung beendet ist und dadurch, dass der Gewinner mit der Ziehung des Loses das Recht auf den Erwerb eines Grundstückes hat, und zweitens die Übertragung des Eigentums am Grundstück an den Gewinner. Der Loskäufer hat selbst im Fall der Ziehung seines Loses lediglich eine Naturalobligation gemäß § 1271 ABGB, aber keinen klagbaren Übereignungsanspruch auf das Grundstück. Gerade der Ansatz, dass mit der Grundstücksübertragung an den Gewinner ein Eigentumserwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG stattfindet, da kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, steht im Gegensatz zu der Behauptung, dass die Verlosung und die Eigentumsübertragung am Grundstück identische Rechtsvorgänge sind.

Für die Meinung des Bw. spricht auch der Artikel *Braun, Private Hausverlosung aus steuerrechtlicher Sicht, VWT 2009 H 2, 68.*, dass die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 GebG durch die gleichzeitig bestehende Grunderwerbsteuerpflicht verdrängt werden müsste:

.....Die Verlosung eines inländischen Grundstückes, Hauses oder einer inländischen Eigentumswohnung löst Grunderwerbsteuer aus. Bemessungsgrundlage ist nach Auffassung des BMF jener Betrag, der sich aus der Anzahl der verkauften Lose multipliziert mit dem Lospreis ergibt. Sollte dieser Betrag unter dem dreifachen Einheitswert liegen, so kommt diese Mindestbemessungsgrundlage zur Anwendung. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist nach § 4 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung. Der Gegenleistung sind § 5 Abs. 3 Z. 2 GrEStG Leistungen hinzuzurechnen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt. Die Auffassung des BMF könnte insofern angezweifelt werden, als die Loskäufer die Lospreise nicht bezahlen, damit der Verloser das Grundstück einem anderen Loskäufer überlässt, sondern um an der Verlosung teilzunehmen. Der Lospreis ist Gegenleistung für die Zulassung zur Teilnahme und für die Gewinnchance. Richtigerweise dürfte daher die Grunderwerbsteuer nicht von der Summe der Lospreise berechnet werden. Mangels Gegenleistung wäre nach § 4 Abs. 2 Z. 1 GrEStG immer der Wert (dreifacher Einheitswert) des Grundstücks die Bemessungsgrundlage. Interessant ist auch die Frage des Steuersatzes, wenn das Los eine Person im Sinne des § 7 Z. 1 GrEStGgewinnt. Der Grunderwerbsteuersatz für Erwerbe durch diese Personen würde 2 Prozent anstelle des 3,5-prozentigen Normalsatzes betragen....

Nach Ansicht des UFS lässt auch diese Argumentation nicht auf identische Rechtsvorgänge gemäß § 15 Abs. 3 GebG, sondern auf zwei chronologisch nacheinander stattfindende Vorgänge schließen. Wenn der Loskaufpreis Gegenleistung für die Zulassung zur Teilnahme an der

Gewinnchance ist und nicht Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes, ist der Loskauf mit Gewinnchance der erste Vorgang und der Erwerb des Grundstücks der zweite Vorgang.

2.1. Gegenüberstellung der Hausverlosung zu den bisher durch den Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fällen Rechtsgebühren - Verkehrsteuern

2.1.1. § 15 Abs. 3 GebG - Rechtsgeschäftsgebühren und Gesellschaftsteuer (VwGH 18.11.1971, 1209/70):

Wurde das Stammkapital durch Einbringung eines KG-Anteiles erhöht, und musste dieser einbringende Gesellschafter den KG-Anteil noch erwerben, so liegt kein identer Rechtsvorgang vor, da die beiden Vorgängen sich zueinander verhalten wie Hauptgeschäft und Erfüllungsgeschäft:

„Nach § 15 Abs. 3 GebG....sind Rechtsgeschäfte, die ua der Gesellschaftsteuer unterliegen, von der Gebührenpflicht ausgenommen....Eine solche Doppelbesteuerung setzt die Identität des Rechtsvorganges voraus. Der Beschluss auf Erhöhung des Stammkapitals, der gemäß § 2 Z. 1 KVStG die Pflicht zur Errichtung der Gesellschaftsteuer nach sich zog, und die Verwirklichung dieses Beschlusses sind aber nicht ein und derselbe Rechtsvorgang. Im Streitfall erfolgte die Erhöhung des Stammkapitals der Beschwerdeführerin zum Teile durch eine Sacheinlage, nämlich durch die Einbringung des Gesellschaftsanteiles der ausländischen GmbH an der KG. Um dies zu ermöglichen, musste die Beschwerdeführerin die Kommanditeinlage erwerben, d.h. die Kommanditeinlage musste vom einbringenden Gesellschafter an die Beschwerdeführerin abgetreten werden. Der Beschluss auf Erhöhung des Stammkapitals war gleichsam das Hauptgeschäft, die Übertragung der Kommanditeinlage von der ausländischen GmbH an die Beschwerdeführerin das Erfüllungsgeschäft. Die Verschiedenheit der beiden Rechtsgeschäfte wird dadurch deutlich, dass nach der Abtretung des Anteiles an der KG von der ausländischen GmbH an die Beschwerdeführerin ein Gesellschafterwechsel bei der KG eingetreten ist, der allein Anlass für die Anforderung der Rechtsgeschäftsgebühr geboten hat (§ 33 TP16 GebG [Anm.: Fassung vor 1995])"

Nach Ansicht des UFS ist die Hausverlosung mit diesem Fall vergleichbar. Bei der Hausverlosung wird der Vertrag über die Hoffnung des ungewissen Grundstückserwerbes als Hauptgeschäft abgeschlossen. Mit dem Loskauf erwirbt der Teilnehmer noch keinen Anspruch auf Übereignung des Grundstückes, sondern nur die Hoffnung des ungewissen Grundstückserwerbes. Die Ungewissheit ist mit der Ziehung des Loses beseitigt und die Gewinnchance für den Gewinner ist realisiert. Das Gewinnlos wird gegen das Grundstück ausgetauscht. Der Grundstückserwerb durch den Gewinner stellt sich damit als Erfüllungsgeschäft zum Glücksvertrag dar. Damit liegen aber bei der Hausverlosung keine identen, sondern zwei chronologisch nacheinander gereihte Rechtsvorgänge vor.

2.2.2. Festsetzung von Darlehensvertragsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG und der Gesellschaftsteuer für die fiktiven Zinsen gemäß § 2 Z.3 lit.b KVG (VwGH 18.12.1995, 95/16/0195):

„Wie der Verwaltungsgerichtshof....ausgesprochen hat, ist ein unverzinsliches Darlehen als Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen. Der Nutzung der Darlehensvaluta steht im Fall der Unverzinslichkeit keine Gegenleistung gegenüber; der Rückzahlungsanspruch der Darlehensgeberin ist kein

Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Kapitals. Die Gesellschaftsteuerpflicht ergibt sich somit aus § 2 Z.3 lit.b KVG....Der Umstand, dass ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft nach § 33 TP 8 GebG einer Rechtsgebühr unterliegt....ist für die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht der in Rede stehenden Leistungen nicht von Bedeutung....Tatsächlich unterliegt der Gebühr aber die tatsächliche Zuzählung des dargeliehenen Betrages, während bei der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmsverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (hier: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/16/0121, 94/16/0122). Abgesehen davon, dass die Frage einer allfälligen Doppelbesteuerung im Hinblick auf § 15 Abs. 3 GebG im Gebührenbemessungsverfahren zu lösen wäre, ist eine – für das Eingreifen der Abgrenzungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG vorausgesetzte (vgl. VwGH vom 29.1.1990, 87/15/0082) – Identität des Rechtsvorganges somit nicht gegeben."

Handelt es sich um ein unverzinsliches Darlehen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft, so unterliegt der Darlehensvertrag der Rechtsgeschäftsgebühr, die Gebührenschuld entsteht mit der Unterschrift unter die Urkunde, bzw. mit der Aufnahme in die Buchhaltung. Die Unverzinslichkeit ist eine freiwillige Gesellschafterleistung, und zwar eine Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, die der Gesellschaftsteuer unterliegt. Die Gesellschaftsteuerschuld entsteht mit der fortlaufenden Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung. Der Hingabe der Darlehensvaluta steht keine Gegenleistung in Form von Zinsen für die Überlassung des Kapitals gegenüber. Deshalb sieht der Verwaltungsgerichtshof im Abschluss des Darlehensvertrages, in der tatsächlichen Zuzählung des dargeliehenen Betrages, und in der Folge dessen unentgeltlicher Nutzung keinen identen Rechtsvorgang. Dazu kommt, dass die Darlehensvertragsgebühr für den Abschluss des Rechtsgeschäftes, die Zuzählung erhoben wird und die Gesellschaftsteuer erst mit der Erfüllung, hier also für die unentgeltliche Nutzung des bereits zugezählten Betrages.

Nach Ansicht des UFS ist die Hausverlosung auch mit diesem Fall vergleichbar. Der Abschluss des Glücksvertrages und die Ziehung des Loses und in der Folge dessen der Grundstückserwerb bilden keine identen Rechtsvorgänge. Die Gebührenschuld für den Abschluss des Glücksvertrages gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG iVm § 16 Abs. 5 GebG entsteht spätestens mit der Einzahlung für den ersten Loskauf. Zu diesem Zeitpunkt kann noch keine Grunderwerbsteuerschuld entstehen, erstens, da noch nicht einmal der Gewinner feststeht und zweitens weil das Synallagma des Spiels in Losen nicht im Verhältnis Loskauf gegen Grundstück, sondern Loskauf gegen Gewinnchance steht. Das Spiel in Losen ist mit der Ziehung abgeschlossen. Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht als Folge der Naturalobligation in dem Zeitpunkt, in welchem der Verloser das Eigentum am Grundstück dem Gewinner überträgt.

2.2.3. Besteuerung eines Sacheinlagevertrages und Übernahme eines Geschäftsanteiles einer GmbH gemäß § 33 TP 21 GebG aF und § 2 Z. 1 KVG (VwGH 20.8.1996, 93/16/0188):

„Bei Beurteilung der Frage, ob hier ein oder zwei selbständige Rechtsgeschäfte (§ 15 Abs. 3 GebG verwendet den Begriff „Rechtsgeschäft“) vorliegen, kommt es wie bei der bürgerlich-rechtlichen Unterscheidung zwischen Tauschvertrag und Doppelkauf auf den Parteiwillen an (Aicher in Rummel, ABGB 12, RZ 10 zu § 1055 ABGB). Die vorliegenden Sacheinlageverträge lassen den eindeutigen Parteiwillen erkennen, dass sich das Interesse beider Parteien unmittelbar auf den gegenseitigen Austausch der Sachleistungen bezogen hat. Wie bei einem Tausch muss daher auch hier EIN Rechtsgeschäft angenommen werden. Der Sachleistung von W.T. (Einbringung der Geschäftsanteile an der S.) steht die Sachleistung der Beschwerdeführerin durch Einräumung des mittels Erhöhung geschaffenen Geschäftsanteiles gegenüber. Einerseits wurde ausschließlich W.T. zur Übernahme der Kapitalerhöhungsbeträge zugelassen, andererseits stand das gesamte Vertragsverhältnis unter dem Vorhalt der Genehmigung der Generalversammlung; daraus erhellt aber, dass die Einbringung der Sacheinlage durch den einen Vertragspartner an die Einbringung der Sacheinlage durch den anderen Vertragspartner zwingend geknüpft war. Schließlich sieht ja auch § 8 Z. 1 lit.b KVG (in der zuletzt durch BGBI. Nr. 10/1991 geänderten Fassung) als Gegenleistung – und damit als Bestandteil EINES Rechtsgeschäftes – die Sacheinlage vor.“

Handelt es sich daher um ein Rechtsgeschäft, bei welchem Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden, soll § 15 Abs. 3 GebG verhindern, dass zum Beispiel die Gegenleistung dem KVG unterliegt und die Leistung einer Rechtsgeschäftsgebühr. Der Verwaltungsgerichtshof umschrieb die Identität des Rechtsvorganges so, dass wie bei einem Tausch die Erbringung der Sachleistung durch den einen Vertragspartner an die Erbringung der Sachleistung durch den anderen Vertragspartner zwingend geknüpft ist.

Nach Ansicht des UFS ist die Hausverlosung mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar, da bei der Hausverlosung nicht wie bei einem Tauschvertrag Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden. Bei der Hausverlosung stellt der Verlierer den Gewinn des Grundstückes in Aussicht, die Teilnehmer erwerben mit dem Loskauf die Hoffnung des ungewissen Grundstückserwerbes. Synallagma des Spiels in Losen ist der Loskauf zur Gewinnchance und nicht zum Grundstückserwerb (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG (1998) § 2 Tz I.4). Erst nach der Ziehung des Loses, wenn die Ungewissheit beseitigt ist und der Gewinner feststeht, kommt es zur Realisierung des Grundstückserwerbes. Während beim Tausch die Vorgänge Leistung und Gegenleistung synchron verlaufen und damit ident sind, ist die Hausverlosung durch das chronologische Nacheinander von Spiel in Losen (=Loskauf gegen Gewinnchance) und Grundstückserwerb (= ab Realisierung der Gewinnchance) gekennzeichnet, die dadurch auch nicht ident sein können.

2.2.4. Rechtsgeschäftsgebühren und Grunderwerbsteuer

In der Entscheidung VwGH 11.9.1989, 88/15/0155 ging es darum, dass die vereinigten Anteile an einer GmbH, zu welchen auch Grundstücke gehörten, an die AG abgetreten wurden und

den Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklichten. Nach der früheren Rechtslage wurde dafür auch Zessionsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG festgesetzt. Die Bf. beantragte die Befreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG:

„....Da der vorliegende Fall nicht die Vereinigung aller Anteile in einer Hand, sondern die gemeinsame Übertragung aller Anteile einer Gesellschaft im Ganzen zum Gegenstand hatte, liegt Identität der Tatbestände des § 33 TP 21 GebG und des § 1 Abs. 3 Z.4 GrEStG vor, weshalb die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG im gegenständlichen Fall anzuwenden war....Dessenungeachtet wird von der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vorsorglich ausgeführt, ihrer Ansicht nach seien nach dem allein maßgeblichen § 15 Abs. 3 GebG Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen, ganz allgemein, d.h. generell und ausnahmslos, von der Gebührenpflicht befreit und nicht bloß „insoweit“ sie unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen. In diesem Punkt vermag der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde jedoch nicht zu folgen. Zweck des § 15 Abs. 3 GebG ist es, zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der hier erschöpfend angeführten Abgabengesetz steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird. Für Rechtsgeschäfte, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen, enthält das Gebührengesetz keine besondere Regelung; doch kann, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.Juni 1951, Slg. Nr. 425/F, grundlegend und des weiteren in seinen Erkenntnissen vom 2. Februar 1954, Slg. Nr. 1100/F und vom 30. September 1963, Zl. 526/62....dargelegt hat, nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden. Umgekehrt kann aber nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sein. Der Standpunkt der Beschwerdeführerin, dass im vorliegenden Fall eine Gebührenpflicht überhaupt nicht in Betracht komme, ist schon deshalb abzulehnen, weil er sich allein auf den Umstand stützt, dass § 15 Abs. 3 GebG keine ausdrückliche Regelung für Rechtsgeschäfte enthält, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen. Der....Zweck der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG in Verbindung mit der Verschiedenheit des Steuer- bzw. Bemessungsgegenstandes erfordert, dass auch ein gemeinsamer Erwerb von beweglichen und unbeweglichem Vermögen für die Berechnung der Gebühr und der Grunderwerbsteuer in zwei Erwerbsvorgänge, nämlich in einen des beweglichen und in einen des unbeweglichen Vermögens für die Berechnung der Gebühr und der Grunderwerbsteuer zerlegt werden. Die von der Beschwerdeführerin lediglich aus dem laut § 15 Abs. 3 GebG erschlossene Auslegung des Norminhaltes würde dazu führen, dass zwar die Doppelbesteuerung vermieden, aber gleichzeitig die Gebührenfreiheit auf jenen Teil des Rechtsgeschäftes ausgedehnt würde, für den, isoliert betrachtet, der Befreiungstatbestand nicht gegeben ist. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er mit § 15 Abs. 3 GebG das jeweilige Rechtsgeschäft zur Gänze von der Rechtsgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, denn dies würde bedeuten, dass ein an sich gebührenpflichtiger Tatbestand nur deshalb gebührenfrei wäre, weil er zu einem Teil auch Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist. Es käme in einem solchen Fall zu dem nicht dem Sinn des § 15 Abs. 3 GebG entsprechenden Ergebnis, dass zwar entsprechend den Intentionen des Gesetzgebers für den zur Gebührenbefreiung führenden Teil des Rechtsgeschäftes (dessen Doppelbesteuerung vermieden werden sollte) nur Grunderwerbsteuer zu entrichten wäre. Für den übrigen an sich nicht gebührenbefreiten Teil aber weder Rechtsgebühr noch Grunderwerbsteuer geleistet werden müsste.....der Verwaltungsgerichts hat in Auslegung des § 15 Abs. 3 GebG die angeführten Grundsätze unabhängig davon entwickelt, um welches Rechtsgeschäft es sich im Einzelfall handelt.“

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann nur der Teil, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden. Umgekehrt kann aber nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Gebührenpflicht

ausgenommen sein. Nach Ansicht des UFS unterliegt das Spiel in Losen, mit welchem gegen Loskauf eine Gewinnchance, wenn auch auf ein Grundstück erworben wird, nicht der Grunderwerbsteuer, da die ungewisse Hoffnung auf das Recht des Erwerbes eines Grundstückes jedenfalls noch keinen klagbaren Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet. Solange die Ziehung noch nicht stattgefunden hat, kann keiner der Loskäufer auf Übereignung des Grundstückes klagen. Der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt nur der Abschluss des Glücksvertrages Hoffnung des ungewissen Erwerbes eines Grundstückes gegen Loskauf. Dieser erste Teil des Rechtsgeschäftes Hausverlosung ist nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer und kann daher gemäß § 15 Abs. 3 GebG der Rechtsgebühr unterzogen werden. Mit der Ziehung des Loses ist die Gewinnchance des gewinnenden Loskäufers verwirklicht. Der Grundstückserwerb hingegen ist die Erfüllung des Versprechens des Verlosers, demjenigen das Grundstück zu übereignen, dessen Los gezogen wurde. Erst in diesem zeitlich nachgeordneten Teil der Hausverlosung kommt es zur Grunderwerbsteuerpflicht. Da das Erfüllungsgeschäft nicht der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt, kann § 15 Abs. 3 GebG gar nicht zur Anwendung kommen. Der UFS folgt damit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass er mit § 15 Abs. 3 GebG das jeweilige Rechtsgeschäft (hier die Hausverlosung) zur Gänze von der Rechtsgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise (hier: im Spiel in Losen zeitlich nachgeordneten Erfüllungsteil) unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt.

Daraus folgert der UFS, dass dann, wenn eine Hausverlosung vor der Ziehung abgebrochen wird, die Rechtsgebühr aufgrund des § 17 Abs. 5 GebG aufrecht bleibt, da ja Loskäufe gegen Gewinnchance stattfinden, wenn auch die Einsätze nach Abbruch rückerstattet werden. Das Versprechen des Verlosers, demjenigen das Grundstück zu übereignen, dessen Los gezogen wurde, kann aber nicht mehr erfüllt werden. Ein Grunderwerb wird gar nicht in Gang gesetzt und damit auch kein Auslösetatbestand des Grunderwerbsteuergesetzes.

Das Konzept der Zweiphasigkeit des Rechtsgeschäftes Hausverlosung löst die Frage der Kumulation von Rechtsgeschäftsgebühr und Grunderwerbsteuer die durch § 15 Abs. 3 GebG verhindert werden soll folgendermaßen:

In der ersten Phase gibt der Verloser die Teilnahmebedingungen in das Internet und die Teilnehmer kaufen die Lose. Zwischen dem Verloser und den einzelnen Teilnehmern werden Verträge über ein gehofftes Recht, nämlich das Recht auf den Erwerb des Grundstückes geschlossen. Die in das Internet gestellten Teilnahmebedingungen sind ein Angebot auf Abschluss eines Glücksvertrages. Mit dem das Angebot annehmenden Loskauf wird die Hoffnung einer bedingten Leistung, aber noch kein Grundstück erworben. Bis zur Ziehung ist der Verloser Eigentümer des Grundstücks und keiner der Teilnehmer hat einen Anspruch auf

Übertragung des Grundstückes. Mit der Ziehung des Loses steht der Gewinner fest und der Glücksvertrag ist erfüllt. Damit ist noch nicht automatisch die Erfüllungshandlung, der Grundstückserwerb gesetzt, denn gezogen wird das Los und nicht das Grundstück. In diesem Zeitpunkt steht zwar der Gewinner fest, doch ist noch nicht sicher, ob er das Grundstück tatsächlich erhalten wird. Meldet er sich nicht, muss die Ziehung noch einmal durchgeführt werden.

In der zweiten Phase, nachdem sich die Gewinnchance durch Ziehung realisiert hat, kann es zum Erwerb des Grundstückes kommen. Meldet sich der Gewinner, ist der Grundstückserwerb die Erfüllung des Versprechens des Verlosers, demjenigen das Grundstück zu übereignen, dessen Los gezogen wurde. Titel für den Eigentumserwerb ist nicht das Glücksspiel Hausverlosung, sondern der Gewinn des Grundstückes als Folge der Ziehung des Loses.

§ 1271 ABGB vermittelt dem Inhaber des gewinnenden Loses lediglich eine Naturalobligation, das heißt, der Gewinn ist zahlbar aber nicht klagbar. Ein grunderwerbsteuerlicher Anspruch auf Übereignung besteht aber nur dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klagewege unmittelbar durchzusetzen vermag. Bei der Naturalobligation müsste die Klage abgewiesen werden, man muss nicht bezahlen, aber wenn man bezahlt, ist es nicht die Bezahlung einer Nichtschuld, die man zurückfordern kann, sondern die Bezahlung einer Schuld (*Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.)*, Soft Law in der Praxis, 23, 31). Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht daher als Folge der Naturalobligation in dem Zeitpunkt, in welchem der Verloser das Eigentum am Grundstück überträgt.

Der UFS kommt in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und zwar VwGH 18.12.1995, 95/16/0195, 18.11.1971, 1209/70, 20.8.1996, 93/16/0188 und 11.9.1989, 88/15/0155, sowie an die Literatur und zwar *Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG (1998) § 2 Tz I.4, *Wolffin Klang III*, 903, *Grassl-Palten*, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS F. Bydlinski (2992, 159, *Grohmann*, Hausverlosung – rechtliche Grundlagen und Gefahren, VWT 2009 H 2, *Prillinger*, Hausverlosung und Rechtsverkehrsteuern, ecolex 2009, 799, zu dem Schluss, dass bei der Hausverlosung keine identen, sondern zwei chronologisch nacheinander gereihte Rechtsvorgänge vorliegen, die sich zueinander verhalten wie das Hauptgeschäft = Glücksvertrag (erste Phase) zum Erfüllungsgeschäft = Grundstückserwerb (als Folge der Ziehung des Loses, zweite Phase). Das Glücksspiel Hausverlosung ist kein Rechtsgeschäft, das unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Die Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 15 Abs. 3 GebG kommt daher nicht zur Anwendung. Das Glücksspiel Hausverlosung unterliegt der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG. Wird dem Inhaber des gezogenen Loses das Grundstück tatsächlich übertragen, liegt zusätzlich ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG bzw. bei

rechtsgeschäftlicher Übermodulierung des Übertragungsvorganges nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrESTG vor.

9. Zusammenfassung

Im gegenständlichen Fall wurde eine Hausverlosung durchgeführt. Der Bw. bot sein Grundstück samt Haus im Internet über Verlosungsbedingungen an, in welchen er den Teilnehmern die Möglichkeit bot, mit einem Los a 45 Euro die Gewinnchance auf einen Grundstückserwerb zu kaufen. Das gewinnende Los wird durch Ziehung festgestellt. Der Inhaber des gewinnenden Loses wird von der Ziehung verständigt und hat eine Frist von 15 Tagen, um den Gewinn anzutreten. Die Übergabe des Grundstückes in den Besitz des Gewinners erfolgt am Tag der beglaubigten Unterfertigung der grundbuchsfähigen Erwerbsurkunde.

In einem ersten Schritt wurde festgestellt, dass Hausverlosungen als Glücksspiele sonstige Veranstaltungen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit. a GebG 1957 sind, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen und als Steuerrechtsfolge mit 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze zu vergebühren sind:

Die Rechtsgeschäftsgebühren beziehen ihre Kerntatbestände aus dem bürgerlichen Recht, wenn sie auch grundsätzlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise textiert sind. Die im § 33 TP 17 GebG verwendete Definition der Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird, entspricht dem § 1267 ABGB. § 33 TP 17 GebG folgt auch der Unterscheidung Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los) und Glücksverträgen iwS, wie zum Beispiel Leibrenten, Hoffnungskäufe uä. Verträge (Krejci in Rummel, Kommentar zum ABGB, 2.Band², zu §§ 1267-1274, RZ 5 und 6; Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17, Rz 3; Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, RZ 1; Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18h; Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7c). Da § 1267 ABGB und § 33 TP 17 Abs. 1 GebG identen Wortlaut haben, ist die Hausverlosung im Ordnungsgefüge des gesamten § 33 TP 17 GebG „Glücksverträge“ zu verorten. Die Hausverlosung ist ein Glücksvertrag, bei welchem die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles, nämlich die Gewinnchance auf das Recht des Erwerbes eines Grundstückes, versprochen und angenommen wird. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass der Teilnehmer, der das Recht auf den Erwerb des Grundstücks erhält, durch Los (Ziehung) bestimmt wird (*Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1270 Rz 1, *Wolffin Klang*², V, 982). Bürgerlichrechtlich zählt die Hausverlosung zum „Spiel“ Ausspielung einer Sache, die einem Ausspieler gehört. Die Ausspielung wird dann als Spiel in Losen (Lotterie) bezeichnet, wenn bestimmte Sachen Gewinn sind. (*Wolffin Klang*

III, 914). Die Hausverlosung ist kein Hoffnungskauf, da § 1273 ABGB das Spiel in Losen als Wette oder Spiel konstruiert. (*Wolff in Klang* III, 914; *Arnold, Rechtsgebühren Kommentar*⁸ (2006), zu § 33 TP 17, Rz 4; *Fuchs, Die Immobilienverlosung. „Traumhaus um 99 Euro“ – Immobilienverlosungen boomen*. Laut BMF seine sie zulässig, *ecolex* 2009, 118). Von „Los“ spricht man, wenn eine Zahl individuell (z.B. durch Nummern) unterscheidbar Scheine verkauft und dann auf irgendeine vorher bestimmte Weise festgestellt wird, welchem Eigentümer eines solchen Scheines eine Leistung gebührt. Das Los ist ein Inhaberpapier (*Wolff in Klang* III, 913). Im Berufungsfall waren die Lose im Internet den „Scheinen“ nachgebildet und sind individuell durch elektronisch vergebene Nummern unterscheidbar. *Ehrenzweig* zählt auch die Lotterie und das Ausspielgeschäft zum Spiel und ordnet – bürgerlichrechtlich – die Hausverlosung („das Ausspielen von Liegenschaften“) den Ausspielungen zu (*Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1*², 1928, 619). Die Hausverlosung ist ein Spiel, bei welchem der Verloser, um sein Grundstück zu veräußern, nach den vorher veröffentlichten Verlosungsbedingungen Lose mit der Bestimmung verkauft, dass sein Grundstück demjenigen, der das gewinnende Los zieht, zufallen soll, und jeder der Loskäufer die Hoffnung hat, das Grundstück durch die Losziehung zu gewinnen. (*Binder in Schwimann, ABGB*³, V, § 1267 Rz 1; *Wolff in Klang*², V, 984). Mit dem Abschluss des individuellen Vertrages werden die Spielbedingungen zwischen den Vertragsparteien zum Bestandteil des vertraglichen Versprechens (vgl. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; 5.4.2007, RV/1338-W/05 ua., 27.1.2009, RV/0470-W/02, die allerdings zu lit.b des § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG ergingen, was einen Einfluss auf den Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld hat). Diese Definition entspricht dem bürgerlichen – rechtlichen Glücksvertragsbegriff und damit auch der Intention der Besteuerung von Rechtsgeschäften mit der Rechtsgeschäftsgebühr (§ 15 Abs. 1 GebG lautet:

„**Rechtsgeschäfte** sind gebührenpflichtig“). Das vertragliche Anbot des Verlosers sind die Verlosungsbedingungen, die spätestens mit der Einzahlung des Loskaufpreises vollinhaltlich angenommen werden. Gegenstand des Vertrages Hausverlosung ist aber nicht der Erwerb eines Grundstückes, sondern das Synallagma der Hausverlosung besteht im Verhältnis zwischen Loskauf und Gewinnchance eines Rechtes auf den Erwerb eines Grundstückes (*Schwartz/Wohlfahrt, GSpG* (1998), § 2 Tz I.4; *Strejcek/Bresich* (Hg.), *GSpG* 1989, Stand 1.1.2009, zu § 2, Rz 9; *Strejcek*, Zahlenlotto und andere Glücksspiele in rechtlicher Betrachtung, in: *Strejcek* (Hrsg), Lotto und andere Glücksspiele, 19). Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines Grundstückes und er wird durch Ziehung eines Loses ermittelt.

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG spricht nicht vom Unternehmer, sondern ausschließlich vom Veranstalter und von Veranstaltungen. Wenn es schon für die Unternehmereigenschaft im Sinne des Glücksspielgesetzes nicht auf das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit

ankommt, sondern nach VwGH 25.7.1990, 86/17/0062 der Unternehmerbegriff in einem organisatorischen Sinn zu verstehen ist (*Graf*, (Un-)zulässige Hausverlosung? Immolex 2009, 76; *Schlüntner/Posch*, Warum Haus-Lotterien verboten sind, Zentrum für Glücksspielforschung bei der Universität Wien [<http://zfg.univie.ac.at/2/2.htm>, Datenzugriff vom 8.2.2010]; *Streit*, Das Haus aus der Lotterie: Yes we can? Immolex 2009, 72), worauf die Beifügung des Klammerausdrucks „Veranstalter“ schließen lässt, so muss dies umso mehr für § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG gelten, der nur von „Veranstalter“ und „sonstigen Veranstaltungen“ spricht. Veranstalter ist derjenige, der sich mit der Hausverlosung (Verlosungsbedingungen) an die Öffentlichkeit wendet, durch die den Teilnehmern durch Verlosung der Gewinn eines Grundstückes zufallen soll.

Die Hausverlosung ist als Spiel in Losen bürgerlichrechtlich eine Ausspielung und kann damit sowohl dem Glücksspielgesetz als auch dem Gebührengegesetz unterliegen. Unter die Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG fällt eine Hausverlosung dann, wenn der Unternehmer (Veranstalter) den Teilnehmern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Das Glücksspielgesetz kennt keine dem § 15 Abs. 3 GebG vergleichbare Bestimmung. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff enger gefasst als der bürgerlichrechtliche, da eine Ausspielung nach dem Glücksspielgesetz nur dann vorliegt, wenn eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird. Glücksspiele im Familienkreis und Veranstaltungen, die meist in Form von Preisausschreiben durchgeführt werden, sollten nicht als Ausspielungen iSd Glücksspielgesetzes gelten. Wird durch eine Hausverlosung nicht eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet, unterliegt sie als Glücksspiel bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung der Gewinn des Grundstücks zukommen soll, dem § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 GebG.

Der Tatbestand ist in einem bestimmten Fall dann verwirklicht, wenn der konkrete Sachverhalt logisch ein Fall des Tatbestandes ist (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 27). Die gegenständliche Hausverlosung ist logisch ein Fall des Tatbestandes iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG, sie ist als Glücksspiel eine sonstige Veranstaltung, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei der den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Wenn ein Tatbestand in einem konkreten Sachverhalt verwirklicht ist, dann gilt für diesen Sachverhalt die von der Norm vorgesehene Rechtsfolge (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 27). Die Lit.a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG ist die gebühren- bzw. verkehrsteuerspezifische Rechtsfolge: wenn die Gewinne in Waren und/oder geldwerten Leistungen bestehen, 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze. Einer der zentralen

Berufungseinwendungen unter Hinweis auf die Literatur (*Gregorich*, Immobilienverlosungen und der Gebührenirrtum, Überlegungen zur Rechtsgeschäftsgebührenpflicht, SWK 2009, S 416; *Berger*, Hausverlosungen sind Gebührenfrei! Anknüpfung an die Gebührenbefreiung für Lombarddarlehen und an das bürgerliche Recht. Begriff „Ware“, SWK, 2009, S 634, *Prillinger*, Hausverlosung und Rechtsverkehrsteuern, ecolex 2009, 799) war, ob ein Grundstück eine Ware im Sinn der Lit. a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG sein kann. Unter dem Begriff „Waren“ würden nur bewegliche, körperliche Sachen verstanden werden, wie zum Beispiel bei der Gebührenbefreiung für Lombarddarlehen in § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG, die ebenfalls den Begriff „Waren“ verwendet. Würden Grundstücke keine Waren iSd lit. a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG sein, wäre nach dem Syllogismus der Rechtsfolgenbestimmung zwar der Tatbestand verwirklicht, aber eine Rechtsfolge, nämlich die konkrete Besteuerung der Hausverlosung über den Prozentsatz, der auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden ist, wäre nicht existent. Hat der Gebührengesetzgeber tatsächlich beabsichtigt, die Hausverlosung zwar im generalisierten Tatbestand zu verankern, aber eine konkrete Besteuerung dafür nicht vorgesehen?

Der UFS befasste sich vorerst mit der Entwicklung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG, um über eine historische Interpretation zum Ergebnis zu kommen: § 28 Lottopatent 1813 verbot Hausverlosungen (http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/links/erl_alex.html). In den folgenden Jahrzehnten gab es häufig Einzelbewilligungen von Hausverlosungen, wobei die 10%ige Lottotaxe und die Besitzveränderungsgebühr, eine Frühform der Grunderwerbsteuer, erhoben wurden (*Sieghart*, Die öffentlichen Glücksspiele (1899), 208-209, 225; *Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 619). Die Fassung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a und b GebG aus dem Jahr 1957 unterschied hinsichtlich der Bemessungsgrundlage zwischen Gewinnen, die nicht in Geld bestehen und Gewinnen, die in Geld bestehen. Mit diesem Wortlaut wären Hausverlosungen bereits in der Bemessungsgrundlage erfasst, aber noch gemäß § 28 Lottopatent 1813 verboten gewesen. Bis 1960 war das Glücksspielrecht sehr verstreut in verschiedenen Gesetzen geregelt. Die Neuregelung des Glücksspielwesens machte es notwendig, auch die Bestimmungen über die Gebühren, die für Ausspielungen zu entrichten sind, neu zu fassen. (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.). Mit dem Glücksspielgesetz 1960 (BGBl. 1960/111) wurden erstmalig die glücksspielrechtlichen Regelungen einerseits im Glücksspielgesetz und andererseits im § 33 TP 17 GebG konzentriert. Das Glücksspielgesetz 1960 setzte das Lotteriegesetz 1947 außer Kraft und nahm mit § 25 die Vorschriften des Lotteriegesetzes über gemischte (= Gewinn in Waren und Geld) Lotterien in § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 1957 unter der neuen lit. c auf und bezog in lit. a die 10%ige Lotterietaxe des Lottopatentes 1813 ein, was eine Erhöhung der Gebühr von 2% auf 12% mit sich brachte. In

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG wurden die Bemessungsgrundlagen dahingehend geändert, dass statt „Gewinne nicht in Geld“ „Gewinne in Waren“ aufgenommen wurden und zwar um die gemischten Lotterien in das Gebührengesetz übernehmen zu können. Das Glücksspielmonopol wurde klarer gefasst. Keine Ausspielung sollten daher Preisausschreiben sein und Glücksspiele im Familienkreis, d.h., wenn hiedurch nicht eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird. Mit dem Glücksspielgesetz 1962 (BGBl. 1962/169, Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 609 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) wurde die Rechtsbereinigung auf dem Glücksspielsektor weiter geführt und in § 55 GSpG das Lottopatent 1813 gänzlich außer Kraft gesetzt und damit auch das Verbot der Ausspielung von Realitäten und Geld des § 28 Lottopatents.

Das Glücksspielgesetz 1989 (BGBl. 1989/620, 1067 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP.) änderte das Gebührengesetz nicht. § 1 enthält eine Definition der Glücksspiele, Ausspielungen sind Glücksspiele, bei denen sich grundsätzlich ein Unternehmer (Veranstalter) und Spieler gegenüberstehen, bei Kartenspielen stehen sich nur Spieler gegenüber. Das Gebührengesetz 1957 wurde durch Abschnitt II Art. I BGBl. 661/1989 mit dem Glücksspielgesetz 1989 (Erläuterungen 1080 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP.) um das Lotto, das Toto, das Zusatzspiel, die Sofortlotterien, die Klassenlotterie, Zahlenlotto und die Nummernlotterien erweitert. Die weitere maßgebliche Änderung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erfolgte durch BGBl. 1993/965 (Bericht des Finanzausschusses, 1427 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP.) in Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten und organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Der Begriff „Ausspielungen“ wurde herausgenommen und durch den umfassenderen Begriff „Glücksspiele“ ersetzt. Die Gebührennovelle BGBl. 1993/965 ergänzte § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG nicht nur, sondern verlautbarte sie im Volltext neu. Eine allfällige Systemwidrigkeit zwischen Warenausspielungen und Geldausspielungen wurde beseitigt, Geldausspielungen und, zum Beispiel, veranstaltete Kartenspieler wurden synchronisiert.

Aufgrund der historischen Interpretation schloss der UFS, dass der Gesetzgeber, der einerseits mit dem Glücksspielgesetz 1962 das Lottopatent 1813 zur Gänze außer Kraft setzte und als Folge Hausverlosungen nicht mehr verboten waren, und andererseits den Kreis der Glücksverträge, die unter die Z. 7 fallen, beständig erweiterte, die steuerliche Rechtsfolge der lit. a nicht nur auf bewegliche Sachen einschränken wollte. Ob Grundstücke unter den Begriff „Ware“ fallen, war daher auch nach dem Wortsinn des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG zu untersuchen. Im bürgerlichen Recht umfasst der Begriff der „Waren“ nicht nur bewegliche Sachen, sondern auch Grundstücke. *Bettelheim in Klang* II/2, 965, unterscheidet einen

Warenbegriff im weiteren Sinn, wonach jede Sache Ware sein kann, die gegen Geld umgesetzt werden kann, also auch Grundstücke, und den Warenbegriff im engeren Sinn, der im Unternehmensrecht zur Anwendung kommt und nur bewegliche körperliche Sachen umfasst. Im Gebührengesetz kann je nach der spezifischen Regelungsaufgabe bei jeder Tarifpost (*Ritz, BAO*³, § 289, Tz 39 [unter Verweis auf VwGH16.10.1989, 88/15/0032, *Arnold*, in *Stoll-FS*, 289]) ein und derselbe Begriff Ware einmal in seiner Bedeutung als bewegliche Sache in § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG und ein anderes Mal als Überbegriff für bewegliche Sachen und Grundstücke in lit. a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG verwendet werden (*Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff). Ob der Warenbegriff im engeren oder im weiteren Sinn verwendet wird, ergibt sich aus dem Kontext. § 33 TP 17 GebG unterwirft Hoffnungskäufe iSd Z. 2 und Leibrentenverträge iSd Z. 4 ausdrücklich nur über bewegliche Sachen der Rechtsgeschäftsgebühr, weswegen es nicht einmal des § 15 Abs. 3 GebG bedarf. Im Unterschied zu Z 2 und Z 4 ist die Glücksspielgebühr der Z. 7 nicht eingeschränkt auf Glücksspiele nur über bewegliche Sachen („Glücksspiele....sonstige Veranstaltungen....“). Hätte der Gesetzgeber wollen, dass nur Glücksspiele über bewegliche Sachen tatsächlich der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, hätte er das in Analogie zu den Hoffnungskäufen und Leibrentenverträgen zum Ausdruck bringen können und statt „Waren“ die Wortfolge „wenn die Gewinne in bewegliche Sachen bestehen“ verwenden können. Somit steht in Wortinterpretation und in teleologischer Auslegung für der Begriff „Waren“ in § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit.a (und lit.c) GebG - im Gegensatz zu § 33 TP 8 Abs. 2 Z. 1 GebG bei der Gebührenfreiheit für Lombarddarlehen - der weitere Warenbegriff, der auch Grundstücke und alle anderen Sachen, die gegen Geld umgesetzt werden können, umfasst.

Hausverlosungen sind Gegenstand der Glücksvertragsgebühr, nach der spezifischen Regelungsaufgabe des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erfolgt die konkrete Vergebührung, da bei Hausverlosungen der Gewinst in einer Ware im weiteren Sinn, nämlich einem Grundstück besteht, nach Lit. a. Bemessungsgrundlage ist der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze, davon 12%.

Im Gegensatz zum bürgerlichem Recht, nach welchem die Verträge mit den einzelnen Teilnehmern im Zeitpunkt des Loskaufes zustande kommen, wird die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG in Verbindung mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit.a GebG mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, ausgelöst. Die Vornahme der Handlung ist die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich einerseits aus der Vertragsnatur der Hausverlosungen und der Wortfolge „zukommen soll“ ergibt. Andererseits ist nach lit.a der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze die Bemessungsgrundlage,

weswegen die Besteuerungsgrundlagen „Lospreis mal aufgelegte Lose“ bereits mit Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen feststehen.

Ein weiterer Berufungseinwand war, ob es sich bei der Hausverlosung um einen identen, der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang handelt, der von der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 15 Abs. 3 GebG ausgenommen ist. § 15 Abs.3 GebG ist ein Befreiungstatbestand, der die primären Gebührentatbestände der einzelnen Tarifposten wiederum aushöhlt und eine negative Geltungsanordnung schafft (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 86-87), weswegen erst einem zweiten Schritt behandelt werden konnte, ob bei der Hausverlosung hinsichtlich Glücksspiel und Grunderwerb identische Rechtsvorgänge vorliegen. (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, September 2009, zu § 15 Abs.3 GebG, RZ 68 unter Verweis auf VwGH 20.8.1996, 93/16/0188; *Arnold*, Rechtgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 15, Rz 21). Da das Synallagma der Hausverlosung im Verhältnis zwischen Loskauf und Gewinnchance liegt, kann es zu einem Erwerb des Grundstückes erst kommen, nachdem sich die Gewinnchance durch Ziehung realisiert hat und der Gewinner feststeht. Alle Loskäufe zielen auf die Annahme des Anbotes in Form der Verlosungsbedingungen ab und das Los entscheidet, welcher Grundstücksinteressent erwerben kann. Jeder, der ein Los kauft, hofft, dass sein Los gezogen wird und er damit das Grundstück erwirbt. (*Beiser*, Grundstücksverlosungen – Kumulation von Gebühren und Grunderwerbsteuer? Gebühren, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer, SWK 2009, S 475, *Braun*, Private Hausverlosung aus steuerrechtlicher Sicht, VWT 2009 H 2, 68). Der UFS vertritt aber die Meinung, dass dieses „Abzielen auf den Grundstückserwerb“ noch keinen Übereignungsanspruch darstellt. Ein Übereignungsanspruch iSd Grunderwerbsteuergesetzes besteht dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar durchzusetzen vermag (VwGH 31.1.1985, 84/16/0215; 19.1.1988, 87/16/0167; 15.11.1990, 89/16/0167, ua. *Fellner*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 1, RZ 110). Mit dem Versprechen und der Annahme des Versprechens durch den Loskauf wird noch kein Übereignungsanspruch übertragen (*Grohmann*, Hausverlosung – rechtliche Grundlagen und Gefahren, VWT 2009 H 2). Übereignungsanspruch heißt nichts anderes als Verpflichtungsgeschäft, und Verpflichtungsgeschäft bedeutet, dass Käufer und Verkäufer über Ware und Preis Willenseinigung erzielen. Bei der Hausverlosung steht vorerst der Verloser und das Grundstück fest. Solange das Los noch nicht gezogen worden ist, ist jeder Loskäufer lediglich Grundstückserwerbsinteressent, er hat noch keinen Anspruch auf Übereignung. Die Loskäufer haben bis zur Ziehung lediglich eine Gewinnchance, eine Hoffnung auf den Erwerb eines Grundstückes. Wird die Verlosung abgebrochen, ist der Verloser verpflichtet, die Kaufpreise für Lose (die „Spieleinsätze“) zurückzuzahlen. Das Grundstück bleibt unverändert in seinem

Eigentum. Keiner der Loskäufer hat in diesem Fall einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks. Bei der Hausverlosung ist sozusagen das „Auswahlverfahren, wer Erwerber wird“ als Spiel in Losen dem Grundstückserwerb vorgelagert. Die Verlosung ist mit der Ziehung beendet und der Gewinner steht fest. Erst wenn der Gewinner der Verlosung feststeht, stellt sich die Frage des Eigentumserwerbes. Titel für den Eigentumserwerb ist nicht die Hausverlosung, bzw. Kauf, sondern der Gewinn des Grundstücks (*Bamberger/Hauptmann, Zivilrechtliche Aspekte der Immobilienverlosung, immolex 2009, 70*). Der Anspruch auf Übereignung ist bei der Hausverlosung kein Automatismus der Losziehung, sondern das Los muss innerhalb einer bestimmten Frist vorgelegt werden, ansonsten verfällt der Gewinn und die Ziehung muss noch einmal durchgeführt werden. Überdies liegt mit der Losziehung deshalb noch kein grunderwerbsteuerlicher Anspruch auf Übereignung vor, da das Spiel gemäß § 1271 ABGB eine Naturalobligation begründet und unklagbar ist (*Wolff in Klang III, 904 und 907; Grassl-Palten, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS Bydlinski (2002), 159; Binder in Schwimann, ABGB 5³, zu § 1271, RZ 15*). Da das Rechtsgeschäft aus zwei zeitlich nacheinander folgenden Teilen besteht, nämlich das Auswahlverfahren für den Erwerber in Form eines Glücksspiels und das durch die Losziehung entstehende Recht auf den Erwerb eines Grundstückes, liegt kein identer Vorgang gemäß § 15 Abs. 3 GebG vor, sondern zuerst ein Rechtsgeschäft, das § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG unterliegt und daran anschließend ein Rechtsvorgang, der dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegt.

Die Gebührenschuld für den Abschluss des Glücksvertrages gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG entsteht spätestens mit der Einzahlung für den ersten Loskauf. Zu diesem Zeitpunkt kann aus zwei Gründen noch keine Grunderwerbsteuerschuld entstehen. Erstens, weil das Synallagma des Spiels in Losen nicht im Verhältnis Loskauf gegen Grundstück, sondern Loskauf gegen Gewinnchance steht und zweitens, weil noch kein Gewinner feststeht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 11.9.1989, 88/15/0155) kann nur der Teil, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden. Umgekehrt kann aber nur Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sein. Nach Ansicht des UFS unterliegt das Spiel in Losen, mit welchem gegen Loskauf eine Gewinnchance, wenn auch auf ein Grundstück erworben wird, nicht der Grunderwerbsteuer, da die ungewisse Hoffnung auf das Recht des Erwerbes eines Grundstückes jedenfalls noch keinen klagbaren Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet. Solange die Ziehung noch nicht stattgefunden hat, kann keiner der Loskäufer auf Übereignung des Grundstückes klagen. Der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt nur der Abschluss des Glücksvertrages Hoffnung des ungewissen Erwerbes eines Grundstückes gegen Loskauf. Dieser erste Teil des Rechtsgeschäftes Hausverlosung ist nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer und kann daher gemäß § 15 Abs. 3 GebG der

Rechtsgebühr unterzogen werden. Mit der Ziehung des Loses ist die Gewinnchance des gewinnenden Loskäufers verwirklicht. Der Grundstückserwerb hingegen ist die Erfüllung des Versprechens des Verlosers, demjenigen das Grundstück zu übereignen, dessen Los gezogen wurde. Erst in diesem zeitlich nachgeordneten Teil der Hausverlosung kommt es zur Grunderwerbsteuerpflicht. Da das Erfüllungsgeschäft nicht der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt, kann § 15 Abs. 3 GebG gar nicht zur Anwendung kommen. Der UFS folgt damit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, dass er mit § 15 Abs. 3 GebG das jeweilige Rechtsgeschäft (hier die Hausverlosung) zur Gänze von der Rechtgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise (hier: im dem Spiel in Losen zeitlich nachgeordneten Erfüllungsteil) unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Während beim Tausch, ebenso wie beim Hoffnungskauf oder Leibrentenvertrag die Vorgänge Leistung und Gegenleistung synchron verlaufen und damit ident sind, ist die Hausverlosung durch das chronologische Nacheinander von Spiel in Losen (=Loskauf gegen Gewinnchance) und Grundstückserwerb (= ab Realisierung der Gewinnchance) gekennzeichnet, die dadurch nicht ident sein können.

Knüpfen steuerliche Tatbestände an das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes an, kann eine „Rückgängigmachung“ des Geschäftes auf die mit der Verwirklichung eines Tatbestandes dieser Art verbundene Rechtsfolge der Entstehung der Steuerschuld keinen Einfluss haben (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 32). Der Glücksvertrag kommt spätestens mit dem Loskauf zustande, die Ziehung ist die Erfüllung des Glücksvertrages Hausverlosung, durch die Losziehung entsteht das Recht auf den Grundstückserwerb. Das Gebührengesetz besteuert das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und verankert diesen Grundsatz in § 17 Abs. 5 GebG. Daraus folgert der UFS, dass dann, wenn eine Hausverlosung vor der Ziehung abgebrochen wird, die Rechtsgebühr aufrecht bleibt. Gemäß § 17 Abs. 5 GebG ist es unmaßgeblich, ob das beurkundete Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird (Ständige Rechtsprechung: VwGH 4.7.1990, 89/15/0140; 14.10.1991, 90/15/0101; 23.4.1992, 92/15/0140, 25.2.1993, 92/16/0159; 28.6.1995, 94/16/0045; 28.2.2002, 2001/16/0606). Das gilt genauso für Glücksverträge, die gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten sind. Das ergibt sich aus dem zweiten Halbsatz des § 17 Abs. 5 GebG, dass das Unterbleiben der Ausführung des Rechtsgeschäftes die entstandene Gebührenschuld nicht aufhebt, in Verbindung mit § 16 Abs. 5 lit. b GebG, wonach die Gebührenschuld nicht mit der Unterschrift unter die Urkunde, sondern mit der Vornahme der Handlung, die den Tatbestand verwirklicht, entsteht. Die entstandene Gebührenschuld kann durch nachträgliche Ereignisse grundsätzlich nicht mehr beseitigt werden. (*Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 17, Rz 36). Nach dem Stichtagsprinzip des § 17 Abs. 5

GebG ändert selbst der spätere gänzliche Wegfall der vertraglichen Erfüllungspflicht nichts mehr an der bereits entstandenen Gebührenschuld (VwGH 16.3.1987, 85/15/0155; 2.3.1992, 91/15/0109; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 17, Rz 38). Die Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften hängt nicht davon ab, ob ein wirtschaftlicher Erfolg überhaupt oder in einem bestimmten Ausmaß eintritt (VwGH 29.9.1976, 1908, 2010, 2011/76; *Fellner*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 17, Rz 43). Der Verloser hat sich in den Teilnahmebedingungen ein „Rücktrittsrecht vor der Ziehung“ für den Fall vorbehalten, dass zu wenig Lose verkauft werden. Dieser „Erfüllungsvorbehalt“ ist weder eine Bedingung gemäß § 16 Abs. 7 GebG, noch nach § 17 Abs. 4 GebG, sondern Bestandteil aller Glücksverträge, die gerade durch die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen gekennzeichnet sind. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab – dieses Risiko wird bei der Hausverlosung von beiden Teilen bewusst und gewollt übernommen – und zwar sowohl von den Teilnehmern, als auch vom Verloser. (vgl. *Binder* in *Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1). Dieses Risiko der Gewinnchance spannt sich vom Hoffnungskauf der noch nicht inventarisierten Erbschaft bis zum Kartenspiel. Beim Hoffnungskauf der noch nicht inventarisierten Erbschaft kann sich für den Verkäufer die Hoffnung vereiteln, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Erbschaft sehr viel mehr wert war, als er Kaufpreis dafür erhalten, bzw. für den Käufer, wenn sich nachträglich herausstellt, dass er im Vergleich zum Wert der Erbschaft einen viel zu hohen Kaufpreis gezahlt hat – er trägt gemäß § 1276 ABGB die Gefahr der ganz vereitelten Erwartung. Im Vergleich zum Kartenspiel (zum Beispiel UFS 5.4.2007, RV/0031-W/02) sind die Teilnahmebedingungen der Hausverlosung die Spielregel, die das Spiel generell in ihrem Ausgang vorherkalkuliert hat. Wie beim Kartenspiel kommt der vorbehaltene Abbruch der Verlosung der Möglichkeit des Verlassens des Spiels durch „Wegwerfen der Karten“ gleich, wenn der Spieler meint, seine „winning strategy“ wäre nicht aufgegangen. Der Glücksvertrag kommt unbedingt zustande. Wird die Verlosung vor der Ziehung abgebrochen, kann das Versprechen des Verlosers, demjenigen das Grundstück zu übereignen, dessen Los gezogen wurde, nicht mehr erfüllt werden. Ein Grunderwerb wird gar nicht in Gang gesetzt und damit auch kein Auslösetatbestand des Grunderwerbsteuergesetzes.

Der UFS kommt in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und zwar VwGH 18.12.1995, 95/16/0195, 18.11.1971, 1209/70, 20.8.1996, 93/16/0188 und 11.9.1989, 88/15/0155, sowie an die Literatur und zwar *Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG (1998) § 2 Tz I.4, *Wolff* in *Klang III*, 903, *Grassl-Palten*, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS F. Bydlinski (2992, 159, *Grohmann*, Hausverlosung – rechtliche Grundlagen und Gefahren, VWT 2009 H 2, *Prillinger*, Hausverlosung und Rechtsverkehrsteuern, ecolex 2009, 799, zu dem Schluss, dass bei der Hausverlosung keine identen, sondern zwei chronologisch nacheinander

gereihte Rechtsvorgänge vorliegen, die sich zueinander verhalten wie das Hauptgeschäft = Glücksvertrag (erste Phase) zum Erfüllungsgeschäft = Grundstückserwerb (als Folge der Ziehung des Loses, zweite Phase). Das Glücksspiel Hausverlosung ist kein Rechtsvorgang, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Die Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 15 Abs. 3 GebG kommt daher nicht zur Anwendung. Das Glücksspiel Hausverlosung unterliegt der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG. Wird dem Inhaber des gezogenen Loses das Grundstück tatsächlich übertragen, liegt zusätzlich ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG bzw. bei rechtsgeschäftlicher Übermodulierung des Übertragungsvorganges nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG vor.

Der UFS entgegnet den Berufungseinwendungen, dass ein Glücksvertrag gemäß § 1267ff ABGB vorliege, und Grundstücks/Hausverlosungen Rechtsgeschäftsgebühr auslösen. Dies deshalb, da

1. ein Grundstück unter den dem bürgerlichen Recht entnommenen weiteren Warenbegriff der lit. a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG fällt
2. § 15 Abs. 3 GebG, der eine Kumulierung von Rechtsgebühren und Grunderwerbsteuer verhindern soll, deshalb nicht zum Tragen kommt, weil das Glücksspiel Loskauf gegen Gewinnchance nicht der Grunderwerbsteuer, sondern nur der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt und die Erfüllung des Versprechens des Verlosers, dem Gewinner der Ziehung das Grundstück zu übereignen, nur der Grunderwerbsteuer und nicht der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt. Es zielen zwar alle Lose auf den Übereignungsanspruch ab - dass ist die Hoffnung auf die Gewinnchance, aber sie begründen keinen Übereignungsanspruch,
3. die Hausverlosung unterliegt sicherlich der Rechtsgeschäftsgebühr und wenn nach der Ziehung tatsächlich das Grundstück übertragen wird, auch der Grunderwerbsteuer
4. ein in den Teilnahmebedingungen vorbehaltener Abbruch der Verlosung keine Bedingung gemäß § 16 Abs. 7 GebG bzw. § 17 Abs. 4 GebG ist, sondern als von beiden Vertragsteilen bewusst und gewollt übernommenes Risiko der Gewinnchance immanenter Bestandteil aller Glücksverträge, insbesondere vergleichbar mit dem „Wegwerfen der Karten“ beim Kartenpokerspiel,
5. das Rechtsgeschäft über die Hausverlosung schon abgeschlossen wurde, weswegen ein allfälliger Abbruch der Verlosung die bereits entstandene Gebührenschuld gemäß § 17 Abs. 5 GebG nicht mehr beseitigt.

10. Schlussfolgerungen

Hausverlosungen lösen die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG aus. Eine Hausverlosung ist ein Glücksspiel, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt und bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung der Gewinn des Grundstückes zukommen soll. Mit der Veröffentlichung der Spielbedingungen (Teilnahmebedingungen = Vertragsanbot) und dem Kauf eines Loses (Einsatz = Vertragsannahme) ist das Rechtsgeschäft Glücksvertrag vom bürgerlichrechtlichen Typus „Spiel in Losen“ abgeschlossen worden, da bei der Hausverlosung „Gewinnchance auf das Recht des Erwerbes eines Grundstückes“ gegen „Kauf des Loses“ im Austauschverhältnis stehen. Der Verloser verspricht demjenigen, dessen Los gezogen werden wird, den Gewinn, das ist das Recht auf den Erwerb eines Grundstückes. Darin liegt das aleatorische Moment über den Ausgang. Gegenstand der Loskäufe durch die Teilnehmer ist nicht das Grundstück, sondern die Hoffnung des durch Losziehung bedingten Grundstückserwerbes. Der Teilnehmer, der das Recht auf den Erwerb des Grundstückes erhält, steht nicht von vorne herein fest, sondern wird dadurch *ad personam* bestimmt, dass sein Los gezogen wird. Auslösemoment für die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 5 GebG ist die Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht. Die Vornahme der Handlung ist die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich aus der Vertragsnatur der Hausverlosung und der Wortfolge „zukommen sollen“ ergibt. Mit der ausgelösten Gebührenschuld steht fest, dass die Hausverlosung dem § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG „unterliegt“. Rechtsfolge ist die konkrete Vergebühr nach lit. a „wenn die Gewinne in Waren bestehen“ mit 12%, da der nach dem eigenen inneren System der Ziffer 7 „weite Warenbegriff“ Grundstücksgewinne inkludiert. Als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 17 lit. a GebG ist nicht von den tatsächlich verkauften Losen auszugehen, sondern die aufgelegten Lose laut Verlosungsbedingungen mal Lospreis sind der „Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“.

Das Konzept der Zweiphasigkeit des Rechtsgeschäftes Hausverlosung zeigt für die Frage der Befreiung von der Kumulation von Rechtsgeschäftsgebühr und Grunderwerbsteuer gemäß § 15 Abs. 3 GebG, dass der Grundstückserwerb durch den Gewinner das Erfüllungsgeschäft zum Hauptvertrag Glücksvertrag darstellt. Es liegen bei der Hausverlosung keine identen, sondern zwei chronologisch nacheinander gereihte Rechtsvorgänge vor, für die sowohl Rechtsgeschäftsgebühr als auch Grunderwerbsteuer anfällt:

- In der ersten Phase ist ein grunderwerbsteuerlicher Rechtsvorgang, der sich auf den Erwerb eines Grundstückes bezieht, noch nicht realisiert, da Gegenstand die erhoffte Gewinnchance, aber kein Grundstückserwerb ist: Der Verloser gibt die Teilnahmebedingungen in das Internet und die Teilnehmer kaufen die Lose. Der Loskauf gewährt keinen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes, da einerseits der Verloser nur dem Gewinner den Erwerb des

Grundstückes verspricht und andererseits der Loskauf im Synallagma mit einer vom Zufall abhängigen, erhofften Gewinnchance und nicht mit dem Erwerb des Grundstückes steht. Mit dem Loskauf ist der Glücksvertrag zustande gekommen, weswegen ein allfälliger Abbruch der Verlosung die bereits entstandene Gebührenschuld gemäß § 17 Abs. 5 GebG nicht mehr beseitigt. Ein in den Teilnahmebedingungen vorbehaltener Abbruch der Verlosung ist keine Bedingung gemäß § 16 Abs. 7 GebG bzw. § 17 Abs. 4 GebG, sondern als von beiden Vertragsteilen bewusst und gewollt übernommenes Risiko der Gewinnchance immanenter Bestandteil aller Glücksverträge. Im Vergleich zum Kartenspiel sind die Teilnahmebedingungen der Hausverlosung die Spielregel, die das Spiel generell in ihrem Ausgang vorherkalkuliert hat. Wie beim Kartenspiel kommt der vorbehaltene Abbruch der Verlosung der Möglichkeit des Verlassens des Spiels durch „Wegwerfen der Karten“ gleich, wenn der Spieler meint, seine „winning strategy“ wäre nicht aufgegangen. Der Glücksvertrag kommt unbedingt zustande. Die Ziehung ist die Erfüllung des Glücksvertrages und mit der Ziehung des Loses ist die Gewinnchance des gewinnenden Loskäufers verwirklicht.

- In der zweiten Phase, nachdem sich die Gewinnchance durch Ziehung realisiert hat, kann es zu einem Erwerb des Grundstückes kommen: Titel für den Eigentumserwerb ist nicht das Glücksspiel Hausverlosung „Loskauf gegen Gewinnchance“, sondern der Gewinn des Grundstückes als Folge der Ziehung des Gewinnloses. § 1271 ABGB vermittelt dem Inhaber des gewinnenden Loses lediglich eine Naturalobligation, das heißt, der Gewinn ist zahlbar aber nicht klagbar. Das gewinnende Los vermittelt daher keinen grunderwerbsteuerlichen Anspruch auf Übereignung, da dieser nur dann besteht, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg unmittelbar durchzusetzen vermag. Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht daher als Folge der Naturalobligation in dem Zeitpunkt, in welchem der Verloser das Eigentum am Grundstück wie auch immer überträgt.

Wird eine Verlosung vor der Ziehung abgebrochen, bleibt zwar die Rechtsgeschäftsgebühr bestehen, grunderwerbsteuerliche Auslösemerkmale werden keine gesetzt.

Die gegenständliche Hausverlosung ist als Glücksspiel eine sonstige Veranstaltung iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei den Teilnehmern durch Verlosung ein Grundstück als Gewinst zukommen sollen. Sie ist mit 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze zu vergebühren. Da der Grundstückserwerb das Erfüllungsgeschäft zum Hauptvertrag „Loskauf gegen Gewinnchance“ ist, handelt es sich um zwei chronologisch nacheinander gereihte, und nicht identische Rechtsvorgänge, weswegen keine Befreiung vom der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 15 Abs. 3 GebG eintritt.

Bemerkt wird, dass der Antrag auf Nachsicht der Rechtsgeschäftsgebühren in den Wirkungsbereich des Finanzamtes fällt.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 19. Mai 2010