

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr.Vor.Sitz und die weiteren Senatsmitglieder Dr.Ju.Dex, Max Muster und Hugo Huba über die **Beschwerde** des Bf., vertreten durch die Stb-Kanzlei, gegen den **Bescheid** des Finanzamt Klagenfurt vom 20. Oktober 2009 betreffend **Rechtsgeschäftsgebühr** zu Recht

erkannt:

Der **Beschwerde** wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Rechtsgeschäftsgebühr** für die – vorzeitig abgebrochene – Objektverlosung wird, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 83.210,00, gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a Gebührengesetz 1957 mit dem Betrag von **€ 9.985,20 neu festgesetzt**.

Bisher waren vorgeschrieben **€ 170.988,60**.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Aufgrund einer Eingabe der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, nunmehr Beschwerdeführer (in der Folge auch bloß: Bf.), gelangte dem damals zuständigen Finanzamt Klagenfurt zur Kenntnis, dass der Bf. im Jahre 2009 eine in seinem anteiligen Eigentum stehende Liegenschaft samt zwei Personenautos verlosen würde.

Im Rahmen eines durchgeführten Vorhalteverfahrens sowie nach einer im Anschluss daran vorgenommenen abgabenbehördlichen Nachschau ermittelte das Finanzamt den maßgeblichen Sachverhalt und errechnete, der Ansicht des Außendienstorganes folgend und ausgehend von der Anzahl der aufgelegten Lose – 14.999 Stück – und dem festgelegten Preis von € 95,00 je Los, eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.424.905,00. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt dem Beschwerdeführer gegenüber Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a Gebührengesetz 1957 (GebG) im Betrag von € 170.988,60 fest.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen und damals noch als Berufung bezeichneten Beschwerde wendete der Beschwerdeführer, nach kurzer Darlegung des Sachverhaltes, zunächst ein, durch die in einer gemeinsamen Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) sowie des Bundesministeriums für Justiz (BMJ) verwendete und sehr allgemein gehaltene Formulierung "Objektverlosung" sei nicht klargestellt worden, ob auch Liegenschaftsverlosungen der Gebühr unterliegen. Nach seiner unter anderem auf das Zivilrecht gestützten Ansicht würden indes Grundstücke weder Waren noch geldwerte Leistungen im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG darstellen. Insbesondere durch die Novellierung dieser Gesetzesbestimmung durch ein – vom Bf. nicht näher bezeichnetes – Bundesgesetz vom 18. Mai 1960 sollten Liegenschaften grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen werden. Des Weiteren fehle eine für das Auslösen eines gebührenpflichtigen Tatbestandes notwendige Urkunde, weil eine e-Mail mangels Stofflichkeit nicht zu einer Urkunde im gebührenrechtlichen Sinne werde. Da gemäß § 15 Abs. 3 Gebührengesetz Rechtsgeschäfte, die u.a. unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen wären, sei schon aus diesem Grunde der angefochtene Bescheid aufzuheben. Auch wäre noch kein Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen, da die Registrierungen und Losnummern reine Interessensbekundungen darstellen würden. Der Bf. selbst habe jedoch noch keine Annahmeerklärungen abgegeben, da er laut den Teilnahmebedingungen die Verlosung jederzeit abbrechen hätte können. Außerdem würde eine Hausverlosung kein Glücksvertrag sein, da der Vorteil, nämlich der Gewinn einer Liegenschaft, gewiss sei, während nur der Umstand, ob das eigene Los gezogen werde, für den einzelnen Teilnehmer die Ungewissheit darstelle. Schließlich brachte der Bf. noch vor, die Bemessungsgrundlage sei jedenfalls falsch ermittelt worden, da die Gebühr – wenn überhaupt – nur nach der Anzahl der tatsächlich verkauften Lose berechnet werden dürfte. Das Finanzamt würde nämlich die Begriffe "Lose" und "Einsätze" miteinander verwechseln. Nur wenn ein Los bezahlt werde, würde ein gültiges Rechtsgeschäft zustande kommen. Auch habe das Finanzamt rechtsirrtümlich die Wortfolge "nach dem Spielplan bedungenen" mit dem Begriff "aufgelegt" gleichgesetzt. Dies sei deshalb verfehlt, da naturgemäß nur die verkauften Lose eine Gewinnchance hätten und in den Verlosungsbedingungen überdies die Erreichung von mindestens 11.000 Losverkäufen festgelegt wurde, bei deren Nichterreichung die Verlosung nicht durchgeführt worden wäre. Dies unterstreiche, dass die "nach dem Spielplan bedungenen Einsätze" eben nur die tatsächlich verkauften Lose sein könnten. Wenn überhaupt, dann sei nur die Besteuerung der tatsächlich gezahlten Einsätze denkbar, und dies auch nur unter der Voraussetzung, dass diese wegen des Nichtzustandekommens der Verlosung nicht wieder rückgezahlt würden.

Über weitere erst- und zweitinstanzliche Vorhalte gab die steuerliche Vertretung des Bf. noch bekannt, dass die zunächst mit 31. Juli 2009 fixierte Verlosung wegen des unzureichenden Losverkaufes verschoben und dann am 31. Mai 2010 endgültig abgebrochen worden sei. Bis dahin wären ungefähr 2400 Einzahlungen auf dem Treuhandkonto vorgelegen, die dann vom Treuhänder rückabgewickelt worden wären. Die Immobilie sei dann Ende 2011 um einen Kaufpreis in Höhe von € 320.000,00 veräußert

worden. Der gleiche Betrag wäre dem Bf. schon vor der Verlosung für die Liegenschaft angeboten worden. Da seine Hausbank aber damals eine Lastenfreistellung verweigert habe, hätte sich der Bf. eben zur Verlosung entschlossen. Zum Zeitpunkt der geplanten Verlosung habe der gemeine Wert der zur gegenständlichen Liegenschaft gehörenden beweglichen Inventargegenstände € 8.210,00 betragen, der Verkehrswert der beiden ebenfalls mit zu verlosenden Personenkraftwagen € 20.000,00 bzw. € 55.000,00. Schließlich wurde seitens der steuerlichen Vertretung in einer ergänzenden Mail noch ausführlich der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dargelegt, welcher bei der zu treffenden Entscheidung eine maßgebliche Rolle spielen müsste.

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

Über die **Beschwerde** wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten in Verbindung mit den Ergebnissen der erst- und zweitinstanzlichen Ermittlungen wird seitens des Bundesfinanzgerichtes nachstehender **Sachverhalt** als unstrittig und entscheidungsrelevant festgestellt:

Der Beschwerdeführer war anteilig Miteigentümer der Liegenschaft EZ 123, KG 45678 A-Dorf, mit dem darauf befindlichen Privathaus B-Straße-1, 0815 C-Dorf. Auf der Liegenschaft war eine Höchstbetragshypothek zu Gunsten der XY- Bank einverleibt, wobei die Kreditmittel zum maßgeblichen Zeitpunkt mit einem Betrag von über € 600.000,00 unberichtet aushafteten. Da die Bank eine weitere Kreditausdehnung ablehnte und der Verkauf an einen Interessenten um einen Kaufpreis von € 320.000,00 an der verweigerten Lastenfreistellung durch die Bank scheiterte, bot der Bf. schließlich Anfang Februar 2009 die Liegenschaft im Internet zur Verlosung an. Seine damals schon ehemalige Lebensgefährtin und weiterhin Miteigentümerin hatte ihre Zustimmung zur Verlosung unter der Bedingung, dass sie vom Bf. in jeder Hinsicht daraus schad- und klaglos gehalten werde, erteilt.

Ausgehend von der Höhe der abzudeckenden Bankverbindlichkeiten, dem Wert des Hauses samt Inventar sowie der beiden mit zu verlosenden Pkw Popel Fanta und Lord Locus hatte der Bf. einen Finanzierungsbedarf in Höhe von rund einer Million Euro errechnet. Unter Zugrundelegung eines Lospreises von € 95,00 resultierte daraus ein kalkulierter Mindest-Losverkauf von 11.000 Losen. Weitere Kosten für Steuern, Gebühren, Rechtsanwalt, Treuhand, Webdesign, Marketing u.a. hatten schließlich zu einer Auflage und Veröffentlichung eines Spielplanes mit 14.999 Losen zu je € 95,00 geführt.

Der Verkehrswert des ebenfalls einen Gegenstand der Verlosung bildenden und zur Liegenschaft gehörigen beweglichen Inventars hatte im Zeitpunkt des Beginnes der Auslobung € 8.210,00 betragen, der gemeine Wert des mit zu verlosenden Pkw Popel Fanta € 55.000,00, jener des Lord Locus € 20.000,00.

Die Verlosungsbedingungen lauteten – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren maßgeblich – auszugsweise und zum Teil zusammengefasst wie folgt:

1. Gegenstand der Verlosung ist die (Anm.: oben dargestellte) Liegenschaft B-Straße-1, 0815 C-Dorf. Weiters werden die Fahrzeuge Lord Locus und Popel Fanta gemeinsam mit der Liegenschaft verlost.
2. Das Objekt geht frei von bücherlichen Lasten auf den Gewinner über. Das derzeit im Grundbuch einverleibte Pfandrecht wird auf Kosten des Bf. nach Befriedigung der finanzierenden Bank aus den Erlösen der Losverkäufe gelöscht.
3. Die Durchführung und Abwicklung der Verlosung sowie die Erwirkung der Lastenfreistellung für die Eintragung des Eigentümerwechsels im Grundbuch werden von Dr.Advo-Catus, Rechtsanwalt, als Treuhänder bewerkstelligt. Die Loseinzahlungen werden auf einem eigenen Treuhandkonto verwahrt. Die Einzahlung des Lospreises ist ausschließlich auf dieses vom Treuhänder verwaltete Anderkonto vorzunehmen. Die Kontodaten erhalten Sie mit dem Bestätigungs-Email nach erfolgreicher Registrierung.
4. Die Teilnahme ist nur über die im Internet eingerichtete Webseite und über die darin eingerichtete Registrierungsmaske möglich. Jegliche Korrespondenz, ausgenommen die Verständigung des Gewinners, erfolgt ausschließlich per E-Mail.
5. Mit der Einzahlung des Lospreises anerkennt jeder Teilnehmer die Teilnahmebedingungen vollinhaltlich.
6. Es werden insgesamt 14.999 Lose zu einem Lospreis von € 95,00 aufgelegt. Gültig sind nur die ersten 14.999 Einzahlungen, die am Treuhandkonto eingehen. Sobald die Anzahl der zu verkaufenden Lose 14.999 erreicht und die diesbezüglichen Lospreise auch vollständig auf dem Treuhandkonto eingelangt sind, wird die Registrierungsmaske geschlossen, und sind Überweisungen auf das Anderkonto nicht mehr möglich.
7. Für den Erwerb eines oder mehrerer Lose ist zunächst eine Registrierung erforderlich, wobei jeder Teilnehmer die Pflichtfelder auf der Registrierungsmaske auszufüllen hat. Im Falle einer erfolgreichen Registrierung generiert die Software eine automatische Registrierungsbestätigung mit einer fortlaufenden Registrierungsnummer. Ein und derselbe Teilnehmer kann sich auch mehrfach zur Teilnahme anmelden.
8. Die Einzahlung des Lospreises hat unter Angabe dieser Registrierungsnummer zu erfolgen. Es werden so viele Lose erworben bzw. dem Einzahler zugeteilt, wie oft der Lospreis von € 95,00 im auf dem Treuhandkonto eingelangten Überweisungsbetrag vollständig Deckung findet.
9. Die Teilnahme an der Verlosung wird erst mit dem vollständigen Einlangen der Losgebühr auf dem Treuhandkonto wirksam. Der ordnungsgemäße Eingang der Zahlung und die Teilnahmebestätigung inklusive Losnummer werden per e-Mail bestätigt.
10. Nicht genutzte Anmeldungen, Über- und Unterzahlungen sowie nicht zuordenbare Zahlungen verfallen bzw. werden wohltätigen Zwecken zugeführt.
11. Die Losnummern werden exakt nach dem Einlangen am Treuhandkonto vergeben.
12. Die Verlosung findet spätestens am 31. Juli 2009 statt.

13 Sollten bis zum 30. Juli 2009 weniger als 11.000 Lose verkauft sein, findet die Verlosung nicht statt und die Teilnehmer erhalten ihre eingezahlte Losgebühr nach Abzug einer Bearbeitungsgebühr von € 20,00 je Los sofort zurück.

14 Nach erfolgter Ziehung wird aufgrund der Nummer des gezogenen Loses aus der Teilnehmerliste der Gewinner ermittelt und vom Treuhänder anhand der angegebenen Registrierungsdaten benachrichtigt.

15 Der Gewinner bzw. der jeweilige Rechtsnachfolger hat eine Frist von 14 Tagen, um den Gewinn entgegenzunehmen.

16 Innerhalb von 14 Tagen nach Erklärung des Gewinners, den Gewinn anzutreten, wird vom Treuhänder in Bezug auf das Verlosungsobjekt eine grundbuchsfähige Urkunde errichtet, aufgrund welcher das Eigentumsrecht für den Gewinner eingetragen werden kann. Gleichzeitig werden sämtliche für die Übernahme und Ummeldung der beiden gewonnenen Kraftfahrzeuge erforderlichen Dokumente ausgehändigt.

17 Sämtliche Gebühren, Kosten oder sonstige Abgaben, welche im Zusammenhang mit der Verlosung und dem Eigentumserwerb stehen, werden vom (Bf. als) Verloser getragen.

Wegen des deutlich unter den Erwartungen gebliebenen Losverkaufes wurde die Verlosung auf den 31. Mai 2010 verschoben. Da bis zum Frühjahr 2010 nur ca. 2400 Einzahlungen auf dem Treuhandkonto eingelangt waren, wurden in der Folge die Verlosung mit 31. Mai 2010 endgültig abgesagt und vom Treuhänder die Rückabwicklung durchgeführt.

Rechtlich ist der vorliegende Sachverhalt im Hinblick auf die streitentscheidende Frage, ob dem Beschwerdeführer zu Recht Rechtsgeschäftsgebühr für die – schließlich doch nicht durchgeführte – Verlosung einer Liegenschaft samt beweglichem Inventar und zwei Personenkraftwagen vorgeschrieben wurde, wie folgt zu **beurteilen**:

Den Gebühren im Sinne dieses Bundesgesetzes unterliegen nach § 1 Gebührengesetz 1957 u.a. Rechtsgeschäfte nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitt.

Der III. Abschnitt enthält in seinen §§ 15 bis 33 Regelungen über die Gebühren für Rechtsgeschäfte. Rechtsgeschäfte sind demnach gemäß § 15 Abs. 1 GebG nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im GebG etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die u.a. unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Im § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987 ist normiert, dass ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet, der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Nach übereinstimmender herrschender Ansicht von Lehre (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 112 zu § 1) und Rechtsprechung (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 29. August 2013, 2012/16/0159, 0160, unter Hinweis auf das Urteil des OGH vom 22. September 2005, 2 Ob 34/05x) fallen unter den Begriff des "Rechtsgeschäftes" nicht nur Verträge, sondern auch einseitige Rechtsgeschäfte, Akte, Auslobungen, Offerte und Gewinnspiele.

In seinem weiteren Erkenntnis vom 29. August 2013, 2010/16/0101, hat der VwGH zu einem dem hier zu beurteilenden überwiegend vergleichbaren Sachverhalt mit zum Teil wortidenten Teilnahmebedingungen ausgesprochen, dass in diesem Falle vom Vorliegen eines – einseitigen – Rechtsgeschäftes im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG auszugehen ist.

Im gegenständlichen Verfahren liegt daher im Lichte dieser höchstgerichtlichen Judikatur ebenfalls ein den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründendes – einseitiges – Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor, welches der Grunderwerbsteuer unterliegt und daher dem Grunde nach gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit bleiben müsste. Insoweit war deshalb der dahingehenden Argumentation des Beschwerdeführers zu folgen.

Dessen ungeachtet musste der hier zu beurteilenden Beschwerde trotz der Anwendbarkeit des § 15 Abs. 3 GebG ein vollinhaltlicher Erfolg aus nachstehenden Gründen versagt bleiben:

Zweck des § 15 Abs. 3 GebG ist es nämlich, zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der darin erschöpfend angeführten Abgabengesetze 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 allerdings keine besondere Regelung. Nach Sinn und Geist dieses Gesetzes kann aber nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sein, bzw. kann umgekehrt nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, RzIn 77 und 78 zu § 15, unter Hinweis auf die Judikate des VwGH vom 11. September 1989, 88/15/0155, und vom 16. September 1991, 90/15/0080). Zwar soll mit § 15 Abs. 3 Gebührengesetz 1957 eine Doppelbesteuerung vermieden werden, doch kann dies nicht dazu führen, dass die Gebührenfreiheit auch auf jenen Teil des Rechtsgeschäftes ausgedehnt wird, für den – isoliert betrachtet – der Befreiungstatbestand nicht gegeben ist. Es kann dem Gesetzgeber nämlich 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 GrEStG fällt, denn dies würde bedeuten, dass ein an sich gebührenpflichtiger Tatbestand nur deshalb gebührenfrei wäre, weil er zu einem Teil auch Gegenstand des GrESt ist (so das zuletzt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 16. September 1991, 90/15/0080).

Es war daher zu prüfen, inwieweit – in welchem Umfang also – das gegenständliche Rechtsgeschäft nach dem Grunderwerbsteuergesetz steuerbar ist.

Nach § 1 GrEStG unterliegen nur Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Unter Zugehör werden im bürgerlichen Recht (§§ 294 bis 297 ABGB) unter anderem Nebensachen verstanden, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt. Zubehör sind körperliche Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in Beziehung gebracht werden. Bei Möbeln und Einrichtungsgegenständen ist jeweils zu untersuchen, ob sie in einer Vorgangsweise entfernbare und anderswo verwendbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden ist. Einrichtungsgegenstände, die den räumlichen Verhältnissen ihres jeweiligen Aufstellungsortes in einer derartigen Weise angepasst sind, dass sie von dort nur in einer unwirtschaftlichen Vorgangsweise abgesondert werden können, stellen Zugehör der Liegenschaft dar (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, RzIn 16-18 und 24-26 zu § 2, samt der dort referierten Judikatur).

Über Vorhalt des Finanzamtes hatte der Bf. eine Liste der beweglichen, jederzeit leicht entfernbaren Inventargegenstände übermittelt und deren gemeinen Wert bei Beginn der Auslobung mit € 8.210,00 beziffert. Bei den dort aufgelisteten Gegenständen handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zweifelsfrei um bewegliches Inventar, welches gerade nicht als zum Grundstück zählendes Zugehör angesehen werden kann. Ebenso unbedenklich erscheinen dem Gericht die vom Bf. zugeordneten Wertansätze, welche auch das Finanzamt ohne Einwendungen zu erheben offenkundig anerkannt hat.

Gleiches muss auch für die beiden mitausgelobten privaten Personenkraftwagen mit einem angegebenen Gesamtwert von € 75.000,00 gelten. Dass es sich dabei nicht um Teile eines Grundstückes handelt, bedarf nach Meinung des erkennenden Senates keiner weiteren Erörterung.

Ob nun die (Mit-) Auslobung der Inventargegenstände und der beiden Fahrzeuge der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt, ist im Lichte des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in der auf den gegenständlichen Beschwerdefall noch anwendbaren Fassung vor der Glückspielgesetz-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010, zu beurteilen. Nach dieser Gesetzesbestimmung unterliegen Glückspiele 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, als Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, der Rechtsgeschäftsgebühr.

Für das Bundesfinanzgericht sind durch den festgestellten Sachverhalt ohne jeden Zweifel sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt worden, die für das Vorliegen eines der

Rechtsgeschäftsgebühr zu unterwerfenden Glücksvertrages erforderlich sind: Die vom Beschwerdeführer initiierte Verlosung stellt unstrittig ein Glückspiel dar, bei dem das erhoffte Ergebnis, nämlich der Gewinn einer Liegenschaft samt Inventar und Fahrzeugen, ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall, und zwar von der Ziehung des eigenen Loses, abhängt. Diese Verlosung wurde vom Bf. organisiert, angeboten, hat sich an die Öffentlichkeit gewendet und es sollte einem Teilnehmer (nämlich demjenigen, dessen Los gezogen wurde) durch eine Verlosung ein Gewinn zukommen (vgl. zu den einzelnen Erfordernissen die umfassenden Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 9. April 2010, RV/3704-W/09).

Die Gebühr für ein derartiges Glückspiel beträgt gemäß § 33 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG, wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, 12 v.H. vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze.

Dem auf drei Argumentationslinien gestützten Einwand des Bf., eine Gebührenpflicht sei schon deshalb nicht verwirklicht worden, da Liegenschaften nicht als "Waren" iSd der gerade angeführten Norm gelten würden, ist das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 29. August 2013, 2010/16/0101, entgegenzuhalten. Darin hat der Gerichtshof klargestellt, es könne dieser Bestimmung nicht entnommen werden, dass mit dem Begriff "Ware" ausschließlich bewegliche körperliche Gegenstände, nicht aber auch unbewegliches Vermögen, umfasst werden sollte. Überdies ist hier ohnehin nur mehr über eine allfällige Gebührenpflicht für die mitumfasste Verlosung des Inventars und der beiden Kraftfahrzeuge, also von beweglichen körperlichen Gegenständen, abzusprechen.

Mehrfach hat der Beschwerdeführer auch vorgetragen, es fehle eine für das Auslösen eines gebührenpflichtigen Tatbestandes notwendige Urkunde, da eine e-Mail mangels Stofflichkeit nicht zu einer Urkunde werde. Diesbezüglich wird der Bf. auf § 33 TP 17 Abs. 2 GebG verwiesen, wo – als ausdrückliche Durchbrechung des an sich eine tragende Säule des Gebührengesetzes darstellenden Urkundenprinzips – normiert ist, dass die Gebühren nach Abs. 1 Z 6 bis 8 (sohin auch nach der hier fraglichen Z 7) ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet worden ist. *Fellner* (Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 38 zu § 15, unter Hinweis auf zahlreiche Judikate des VwGH) und auch *Arnold* (Rechtsgebühren, Kommentar, 8. Auflage, Rz 3 zu § 15) weisen ausdrücklich darauf hin, dass nicht die Urkunde, sondern bloß das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig sei, und dass die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 bis 8 GebG eben Ausnahmen vom Erfordernis der Urkundenerrichtung darstellen (*Arnold*, a.a.O., Rz 4 unten). Außerdem könne als Stoff, auf dem eine e-Mail sichtbar gemacht werden kann, auch ein Bildschirm dienen (*Fellner*, am zuletzt angegebenen Ort, Rz 43, unter Zitierung des Erkenntnisses des VwGH vom 16. Dezember 2010, 2009/16/0271), weshalb auch dieser Einwand nicht geeignet ist, der Beschwerde zu einem vollinhaltlichen Erfolg zu verhelfen.

Weiters brachte der Bf. vor, es sei noch kein gültiges Rechtsgeschäft zustande gekommen, da die Registrierungen und Losnummern reine Interessensbekundungen

dargestellt hätten, während er selbst noch keine Annahmeerklärung abgegeben hätte und er die Verlosung laut den Teilnahmebedingungen jederzeit abbrechen hätte können.

Dem gegenüber hat der VwGH bei einer Hausverlosung wie im vorliegenden Fall im bereits herangezogenen Erkenntnis Zl. 2010/16/0101 schon die Erlangung der Spiel- und Gewinnberechtigung durch Registrierung und Bezahlung des Lospreises als das für das Zustandekommen der Rechtsgeschäfte maßgebliches Moment angesehen, auch wenn die Lose erst zu einem späteren Zeitpunkt den einzelnen bezahlten Registrierungen zugeordnet würden. Nach den hier gegenständlichen Teilnahmebedingungen wird die Berechtigung zur Teilnahme an der Verlosung – nach erfolgter Registrierung – ebenfalls mit dem vollständigen Einlangen des Losbetrages auf dem eingerichteten Treuhandkonto wirksam. Durch den Verkauf von mehr als 2000 Losen und dem ordnungsgemäßen Einlangen der Entgelte dafür auf dem eigens hiefür eingerichteten Treuhandkonto ist das Rechtsgeschäft "Auslobung einer Liegenschaft samt Inventar und Kraftfahrzeugen" jedenfalls gültig zustande gekommen.

Zur Frage des Entstehens der Gebührenpflicht hiefür normiert § 16 Abs. 5 lit. b GebG, dass die Gebührenschuld bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, entsteht.

Nach *Warnung-Dorazil*, Stempel- und Rechtsgebühren, MANZ^{sche} Große Gesetzausgabe, 4. Auflage, Rn¹⁹⁾ zu § 16, ist der gebührenpflichtige Tatbestand diesfalls durch die Vornahme jener Handlung verwirklicht, mit der sich der Veranstalter das erste Mal an die Öffentlichkeit wendet. Auch nach *Gaier*, Manzsche Handkommentare zum österreichischen Recht, Gebührengesetz, 2. Auflage, Rz 108 zu § 16, ist als maßgebliche Handlung im Sinne der gerade angeführten Bestimmung die Aufforderung an die Öffentlichkeit zur Teilnahme anzusehen. Erkennbar auch unter Berücksichtigung dieser Literaturmeinungen hat der UFS in seiner Entscheidung vom 3. April 2010, RV/3704-W/09, daher bereits die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Zusammenhang mit dem ersten Losverkauf als Vornahme der Handlung, die gemäß § 16 Abs. 5 lit. b iVm § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, qualifiziert, welcher Auffassung sich das Bundesfinanzgericht nunmehr vollinhaltlich anschließt.

Zu der in den Teilnahmebedingungen enthaltenen und vom Bf. auch explizit hervorgehobenen Bestimmung, wonach eine Verlosung nur dann stattfindet, wenn bis zum 30. Juli 2009 mindestens 11.000 Lose verkauft sind, wird auf § 17 Abs. 4 GebG verwiesen. Dieser Norm zufolge ist es für die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung abhängt, weshalb auch damit dem Standpunkt des Bf. nicht geholfen ist.

Gleiches gilt auch für den Umstand, dass die Verlosung in der Folge von Seiten des Beschwerdeführers abgebrochen wurde und die bezahlten Losentgelte zurücküberwiesen worden sind. Diesbezüglich ist nämlich § 17 Abs. 5 GebG zu beachten, wonach u.a. die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die

entstandene Gebührenschuld nicht aufheben. Wie oben dargelegt, war nach den Teilnahmebedingungen spätestens mit dem ersten Losverkauf das Rechtsgeschäft "Erwerb einer Gewinnchance gegen Entgelt" zustande gekommen. Die damit einhergehend entstandene Gebührenschuld konnte wegen der gerade angeführten Gesetzesnorm auch durch die Rückgängigmachung der Rechtsgeschäfte im Gefolge des Abbruches der Verlosung nicht wieder beseitigt werden.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage wendete der Bf. ein, die Gebühr dürfe nur von der Anzahl der tatsächlich verkauften Lose ausgehend, keinesfalls aber von der laut Spielplan aufgelegten Zahl, errechnet werden, da logischerweise auch nur die verkauften Lose überhaupt eine Gewinnchance gehabt hätten. Außerdem wäre eine Verlosung erst nach einem Mindestverkauf von 11.000 Losen durchgeführt worden, woraus erhelle, dass mit den "nach dem Spielplan bedungenen Einsätzen" laut Gesetz eben nur die tatsächlich verkauften Lose bzw. deren Wert, nicht aber der Wert sämtlicher aufgelegter Lose, gemeint sein könnte.

Bei der Beurteilung dieser Streitfrage folgt der erkennende Senat der übereinstimmenden und herrschenden Rechtsansicht (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 40a zu § 17; *Arnold*, a.a.O., Rz 18I zu § 33 TP 17), wonach nicht die tatsächlich erbrachten Leistungen bzw. nicht etwa der Preis der verkauften Lose, sondern eben die vertraglich bedungenen Leistungen, hier also die Gesamtanzahl der nach den Spielbedingungen aufgelegten Lose multipliziert mit deren Preis, die Bemessungsgrundlage für die Gebühr bilden. Auch auf diversen Internetseiten wird lediglich diese – meistens auf eine gemeinsame Auffassung des BMF und des BMJ gestützte – Meinung vertreten. Für die bloß auf den Wert der tatsächlich verkauften Lose abstellende Ansicht des Bf. hingegen lassen sich weder Literaturmeinungen noch Akte der Rechtsprechung finden, weshalb auch dieses Vorbringen des Bf. ins Leere gehen musste.

Nach den gegenständlichen Teilnahmebedingungen wurden 14.999 Lose zu einem Stückpreis von € 95,00 aufgelegt, woraus sich im Lichte dieser Ausführungen grundsätzlich eine Bemessungsgrundlage für die Gebühr von € 1.424.905,00 ableiten würde.

Nur grundsätzlich deshalb, da nicht außer Acht gelassen werden darf, dass – wie bereits oben ausführlich dargelegt wurde – die gesamte in Gang gesetzte Verlosungsveranstaltung anteilig auch ein grunderwerbsteuerbares Rechtsgeschäft darstellt, und ihr in eben diesem anteiligen Ausmaß die Gebührenbefreiung nach § 15 Abs. 3 GebG zuzerkennen ist.

Hinsichtlich der Ermittlung des befreiten bzw. umgekehrt des letztlich der Gebühr zu unterwerfenden Anteiles greift der erkennende Senat auf die aktuelle Judikatur des UFS und des VwGH zurück. In den UFS-Verfahren RV/0172-I/12 und RV/0173-I/12 wurden – nach Verkauf sämtlicher Lose, Verlosung und Übereignung der Liegenschaft – die damals strittigen Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer durch Multiplikation der Anzahl der aufgelegten – und schließlich auch verkauften – Lose mit dem Lospreis

errechnet und davon der Zeitwert (Verkehrswert, gemeiner Wert) des nicht Teil des Grundstückes bildenden beweglichen Inventars sowie die vorzuschreibende GrESt abgezogen. Der VwGH hat diese Vorgangsweise in seinem darüber absprechenden und hier bereits zitierten Erkenntnis vom 29. August 2013, 2012/16/0159, 0160, bestätigt, weshalb bei umgekehrtem Vorgehen im gegenständlichen Verfahren nur mehr der unstrittige Verkehrswert des beweglichen Inventars und der beiden Personenkraftwagen im Zeitpunkt des Beginns des Verlosungsverfahrens in Höhe von **€ 83.210,00** die **Bemessungsgrundlage** für die Rechtsgeschäftsgebühr bildet. Die mit 12% davon gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG festzusetzende **Gebühr** beträgt sohin **€ 9.985,20**.

Abschließend wird noch auf die Anregung des Beschwerdeführers, bei der zu treffenden Entscheidung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen, eingegangen.

Dazu hat die steuerliche Vertretung einen wörtlich aus dem Internet (www.rechtslexikon-online.de/Verhaeltnismaessigkeit.html) übernommenen Artikel vorgelegt, der sich allerdings auf die bundesdeutsche Rechtslage bezieht. Abgesehen davon, dass sich dieser Artikel insbesondere mit der Frage der Ermessensübung befasst, die im vorliegenden Verfahren indes gar nie aufgetreten ist, hat der Bf. auch keine Norm oder etwa Wortfolgen einer solchen angeführt, durch deren Anwendung dieser Grundsatz allenfalls verletzt werden könnte. Sollte sich das Vorbringen des Bf. – was zu vermuten ist – auf die Vergebühr eine schließlich doch nicht nach seinen Intentionen verlaufenen Rechtsgeschäfts richten und ihm damit eine mögliche Verfassungswidrigkeit der angewendeten Absätze 4 und/oder 5 des § 17 GebG vorschweben, so werden derartige Bedenken vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt. Sinn und Zweck dieser beiden Gesetzesstellen ist es, zum einen eine ordnungsgemäße Vergebühr von Rechtsgeschäften dadurch zu gewährleisten, dass nicht Steuerpflichtige durch die Anknüpfung an Bedingungen eine Gebühr überhaupt nicht oder nur in einer von ihnen jederzeit beeinflussbaren Höhe entrichten müssen. Hiezu wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1995, 95/16/0135, verwiesen, wonach schon der zuvor angerufene Verfassungsgerichtshof die vom damaligen Beschwerdeführer gegen § 17 Abs. 4 GebG geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken verwerfend eine Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat. Andererseits soll die Gebührenpflicht auch für nicht ausgeführte oder später wieder rückgängig gemachte Rechtsgeschäfte potenziell Steuerpflichtige von einem voreiligen und möglicherweise die anderen Vertragspartner benachteiligenden Vorgehen abhalten.

Ebenfalls um die Vergebühr von Rechtsgeschäften lückenlos sicherzustellen, wurde nicht nur eine wie etwa in anderen Steuergesetzen durch die Schaffung von steuervernichtenden Tatbeständen vorgesehene Steuerfreilassung von rückgängig gemachten Sachverhalten nicht ermöglicht, sondern ist dies im Gegenteil durch die Einführung der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG explizit ausgeschlossen worden. Angesichts des Schutzzweckes der Norm ist daher für das Bundesfinanzgericht die vom Gesetzgeber getroffene Regelung weder für sich selbst gesehen noch im Lichte des Vorbringens des Beschwerdeführers geeignet, Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit

einer der beiden hier angewendeten Bestimmungen zu erwecken, weshalb das Gericht auch nicht gehalten war, ein Normenprüfungsverfahren gemäß Art. 89 B-VG beim Verfassungsgerichtshof einzuleiten.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof hatte zu erfolgen, da die hier streitentscheidende Frage, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß für eine vor Ermittlung eines Gewinners abgebrochene Verlosung einer bebauten Liegenschaft samt weiteren beweglichen Wirtschaftsgütern Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 Gebührengesetz 1957 vorzuschreiben ist, durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 11. September 1989, 88/15/0155, vom 16. September 1991, 90/15/0080, vom 29. August 2013, 2010/16/0101, sowie vom 29. August 2013, 2012/16/0159, 0160) ausreichend geklärt ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. September 2014