



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1138-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 10. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. August 2010 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Eigentümerin der Liegenschaft mit der Anschrift A-Straße12. Sie hat sich entschlossen, diese Liegenschaft im Wege der Hausverlosung zu veräußern. Die Hausverlosung wurde im Internet unter Verlosung einer Villa in X beworben.

Laut den Teilnahmebedingungen wurden insgesamt 12.000 Stück Lose zu je 120,00 € aufgelegt, der Gesamtwert der aufgelegten Lose beträgt 1.440.000,00 €. Die Berufungswerberin ist Veranstalterin der Verlosung.

Treuhänder für die Abwicklung der Zahlungseingänge/Zahlungsausgänge war der Rechtsanwalt A.

Mangels Interessenten fand die Verlosung nicht statt.

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG sowie eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 5 % der Rechtsgebühr fest.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Ein Grundstück sei keine Ware (Hinweis auf Gregorich in SWK 2009, S 643). Die Gebührenschuld entstehe erst mit Übereignung der Liegenschaft an den Gewinner. Da die Verlosung mangels Interesse abgebrochen wurde, liege kein Gewinn vor, also bestehe keine Gebührenpflicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entgegen dem Berufungsvorbringen sind Grundstücke 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.at>). 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.

Die Anknüpfung an die Gebührenbefreiung für Lombardgebühren und an das bürgerliche Recht. In SWK 2009, S 634 geht der Autor 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.

Dem ist Folgendes zu entgegnen: 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 Kommentar (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). 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 anderes Mal 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 der im Gebührengesetz genannten Rechtsgeschäfte besteuert (Stoll, Rentenbesteuerung3, 590-591). Diese 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.

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. 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 Kaufpreis 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 keiner 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 Gewinn in einer Ware im weiteren Sinn, nämlich einem Grundstück besteht, nach lit. a.

Die Besteuerungsgrundlagen sind jeweils unterschiedlich, ob der Gewinn 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 "Gewinn in einer geldwerten Leistung" bestehen. Nach Ansicht des UFS hätte das zur Folge, dass "Gewinn 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 "Gewinn in Waren". Zu diesen "Gewinnen in Waren" gehören nach dem spezifischen Regelungszweck des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG auch Grundstücke.

Daher 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 von der Berufungswerberin 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 %.

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschuld

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 (BGBI. 1996/797 ab 31.12.1996).

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

Die Gebührenschuld entsteht 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. Die Vornahme der Handlung ist die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich einerseits aus der Vertragsnatur der Objektverlosungen und der Wortfolge "zukommen sollen" 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.

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.

Das Gebührengesetz besteuert das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und verankert diesen Grundsatz in § 17 Abs. 5 GebG. Wenn daher eine Hausverlosung vor der Ziehung abgebrochen wird, bleibt die Rechtsgebühr aufrecht. 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 Yachtverlosung 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 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. Der Glücksvertrag kommt unbedingt zustande. Wird die Verlosung vor der Ziehung abgebrochen, kann das Versprechen des Verlosers, demjenigen die Villa zu übereignen, dessen Los gezogen wurde, nicht mehr erfüllt werden.

Im gegenständlichen Fall kam bei der Verlosung das Rechtsgeschäft dadurch zustande, dass die Berufungswerberin die Teilnahmebedingungen im Internet veröffentlichte und die Teilnehmer tatsächlich Lose kauften. Damit ist aber die Gebührenschuld spätestens im Zeitpunkt des ersten Loskaufes entstanden. Auf die Ziehung des Gewinnloses und die Übergabe der Villa kommt es beim Entstehen der Gebührenschuld nicht an. Der Abbruch der Verlosung infolge Interesselosigkeit und die Rückzahlung der Einsätze an die Teilnehmer vermögen nach § 17 Abs. 5 GebG die einmal entstandene Gebührenschuld nicht mehr aufzuheben.

Was die Festsetzung der Gebührenerhöhung betrifft, ist auszuführen, dass der vom Finanzamt angesetzte Prozentsatz angesichts der möglichen Höhe bis zu 50 % der festgesetzten Rechtsgebühr mit 5 % ohnedies im unteren Rahmen angesetzt wurde. Dabei war insbesondere die Nichtanzeige der Verlosung an das Finanzamt zu berücksichtigen.

Linz, am 28. März 2012