

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatterin) und die weiteren Senatsmitglieder Richter Leopold Stetter gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Karl Delfs und KomzIR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache des ****Bf+ADRESSE****, vertreten durch Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Wasagasse 4, 1090 Wien gegen den Abweisungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. Februar 2013, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines § 201 Abs. 2 Z 3 BAO-Bescheides abgewiesen wurde, ErfNr. ****x1**** StNr.****x2****, betreffend Wiederaufnahme/ Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG idFv 1.1.2011 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung in der Sitzung am 10. Dezember 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Ist bei einer Nummernlotterie mit Warengewinnen Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr vor 1.1.2011 der tatsächliche Gewinn oder der laut Spielplan ausbedogene Gewinn?

Ist die Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, dass für eine Geldlotterie die Gebühr von den tatsächlichen Gewinnen und nicht von dem laut Spielplan ausbedungenen Gewinn zu berechnen ist, ein Wiederaufnahmegrund iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, wenn die Bf. für die von ihr veranstalteten Nummernlotterien in den Jahren 2007 bis 2010 ihrer Rechtsgeschäftsgebührenselbstberechnung als Bemessungsgrundlage die laut Spielplan ausbedungenen Gewinne zugrunde legte?

Bemerkt wird, dass das Rechtsmittelverfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2012 stellte die Bf. die Anregung auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO im Rahmen einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend selbstberechneter Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG für die von ihr durchgeführten Nummernlotterien in den Jahren 2007 bis 2010, sowie den Antrag auf Rückzahlung der zu viel gezahlten Gebühr mit folgender Begründung:

Die Bf. habe aufgrund der damals üblichen Auslegung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG für die von ihr durchgeführten Lotterien vom theoretischen Gesamttrefferwert laut Bewilligungsbescheid 25% für die in Geld bestehenden Gewinne und 5% vom vierfachen Warenwert für die Warentreffer an Gebühr an das Finanzamt abgeführt. Dann erging eine Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, wonach die Gewinnstgebühr nicht von allen Gewinnen zu berechnen sei, sondern von den tatsächlich eingelösten Gewinnen. Die Rechtsgeschäftsgebühren seien daher in einem geringeren Ausmaß festzusetzen und die Differenz zurückzuzahlen.

Mit Abweisungsbescheid vom 26. Februar 2013 wies das Finanzamt den Antrag betreffend Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG (idF bis 31.12.2010) für den Zeitraum 2007 bis 2010 ab. Diese Abweisung begründete das Finanzamt, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhalten durch die Änderung der Rechtsprechung oder Entscheidungen von Verwaltungsbehörden keine Wiederaufnahmegründe seien und im gegenständlichen Fall liege kein Wiederaufnahmegrund vor.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben und der Alternativantrag gestellt, die Gebühren-Überzahlungen iHv 424.526,00 Euro nachzusehen. Die Bf. führte nochmals aus, dass sie seit vielen Jahren im Rahmen ihrer jährlichen Lotterien die Rechtsgeschäftsgebühren vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan mögliche Treffer in Höhe von 25% für die in Geld bestehenden Gewinne und 5% vom vierfachen Warenwert für die Warentreffer selbstberechnet und abgeführt. Infolge der Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 sei neu hervorgekommen, dass die Bf. um mehr als das Dreifache zuviel an Gewinstgebühren abgeführt habe. Die Ursache für die Abweichung liege nicht in einer Änderung der Rechtslage, sondern zwischen Selbstberechnung und

tatsächlich geschuldeten Gebühren, denn die Diskrepanz bestand bereits im Zeitpunkt der Selbstberechnung.

In ihren angeschlossenen Rückzahlungsanträgen bewertete die Bf. die Warendividuen nach den tatsächlich ausbezahlten Gewinnen und berechnete die Gebühren neu.

Die Bf. stellte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Das Finanzamt legt die Berufung/Beschwerde, was nach der damaligen Rechtslage möglich war, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vor.

Im Vorlagebericht an die 2. Instanz, der der Bf. auch zugestellt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung/Beschwerde abzuweisen. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, sie diene aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/1370185), denn im gegenständlichen Fall handle es sich um eine Rechtsfrage und nicht um neue Sachverhaltselemente. Die Bf. habe die Protokolle über die sonstigen Nummernlotterien bzw. die Bewilligungsbescheide jeweils übersendet, anhand derer die Selbstberechnung überprüft bzw. abgeglichen worden sei. Am Rande sei erwähnt, dass die Selbstberechnung bezüglich der Warendividuen richtig sei, da die Gebühr vom Wert der als Gewinst bestimmten Waren zu berechnen sei, was auch in UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 ausgeführt worden sei.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der **Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 18. Oktober 2018** mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

Herr ****NAME**** für den Parteienvertreter hat am 19. November 2018 im Bundesfinanzgericht Akteneinsicht in die Rechtmittelakten genommen, hierüber wurde eine Niederschrift aufgenommen. Diese wurde dem Finanzamt am 7. Dezember 2018 mit E-Mail informativ zur Kenntnis gebracht. Die Bf. hat bis zum Tag vor der mündlichen Verhandlung keine schriftliche Stellungnahme abgegeben.

Das Finanzamt hat bis zum Tag vor der mündlichen Verhandlung keine schriftliche Stellungnahme abgegeben.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 10. Dezember 2018 statt:

Anlässlich der mündlichen Verhandlung erklärten sich Parteienvertreter und Finanzamt einverstanden, fünf Fälle, in welchen es um dieselbe Rechtsfrage ging und bei denen die Bf. durch denselben Parteienvertreter vertreten wurden, verhandlungsmäßig zusammenzufassen, dass über diese Beschwerden der 5 Bf. eine (1) mündliche

Verhandlung stattfindet, über die getrennt verhandelt wird und fünf Niederschriften aufgenommen werden.

Der PV und das FA verwiesen daher auf ihr Vorbringen zu RV/7101202/2012 und auf ihr bisheriges Vorbringen. Es ist den Bf. bewusst, dass hier 5 Verfahren mit identen Rechtslagen vorliegen. Da die rechtlichen Ausführungen dieselben sind, sind beide Parteien damit einverstanden, dass der Text von RV/7100569/2013 kopiert wird:

„Die steuerliche Vertretung führt aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzt: Wir haben drei Eingaben an das FA gemacht. Über das Nachsichtsansuchen wurde bis dato nicht entschieden. Bei Waren- und Geldlotterien gibt es unterschiedliche Bemessungsgrundlagen. Es könnte damals eine unrichtige Rechtsauskunft seitens des Finanzamtes vorgelegen sein. Der UFS hat die Gebühr nach den tatsächlichen Gewinnen berechnet. Im Bewilligungsbescheid ist die Selbstbemessung der Gebühr Bestandteil. Die Frage der Geldtreffer sollte bei Erörterung der Wiederaufnahme Berücksichtigung finden, andernfalls sollte diese Frage im Nachsichtsverfahren geklärt werden. Der Antrag auf Nachsicht ist seit dem Jahr 2012 unbehandelt. Die Abgabe ist selbstbemessen und entrichtet.“

FAGVG: zum Nachsichtsansuchen. In der Beschwerde hat die Bf. den Antrag gestellt, als Alternativ/bzw. als Eventualantrag, um Nachsicht der Gebühr. Über Alternativ/ bzw. Eventualanträge darf das FA erst entscheiden wenn der Erstantrag rechtskräftig erledigt ist. Dementsprechend wurde es keiner Erledigung zugeführt, weil das FA das Nachsichtsansuchen nicht erledigen darf. Im Übrigen wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

PV: Das FA behandelt nur die Wiederaufnahmegründe von Tatsachen im Bescheid und nicht, ob es einen anderslautenden Bescheid geben könnte.

FA: beim § 303 BAO ist zuerst die formelle Voraussetzung einer Wiederaufnahme zu prüfen, erst bei Vorliegen eines WA-Grundes ist zu prüfen, ob dieser WA-Grund zu einem anderslautenden Bescheid geführt hätte. Da im gegenständlichen Fall kein WA-Grund vorliegt, endet hier die Prüfung.

PV: Ich glaube, alles andere ist in einem gesonderten Verfahren zu behandeln, weil die Geldlotterie ein besonderer Fall ist. Wir können nicht über ein Nachsichtsverfahren sprechen, was hier nicht Gegenstand ist.

Bf.: Wir haben ja die Auskunft des BMF und die Auskunft des FA, wie die Berechnung zu erfolgen hat. Für mich ist das Interessante daran, dass diese Art der Rechtsauskunft betreffend Geldgewinne sehr irritiert hat. Das BMF hat geschrieben, dass das FA für die Berechnung der Abgabe zuständig ist. Rechtlich gesehen, ist das eine Selbstberechnung, obwohl das FA dafür zuständig ist.

FA: kein weiteres Vorbringen.“

Das FA verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der PV verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, der Beschwerde statzugeben.

3. Festgestellter Sachverhalt

Nach den Angaben der Bf. veranstaltete sie in den Jahren 2007 und 2010 Lotterien ohne Erwerbszweck gemäß § 32 bis § 46 GSpG („gemeinnützige Lotterien“). Die Bf. hat über die Lotterien keinerlei Unterlagen vorgelegt. Es geht lediglich aus dem Schreiben Auflistung „*Spielgebühr und Gewinnstgebühren vom Spielkapital*“ hervor, dass die Bf. in den Jahren 2007 bis 2010 ausschließlich Warenausspielungen durchgeführt hat. Geldgewinne waren keine vorgesehen.

4. Gesetzliche Grundlagen

Die vorliegende Beschwerde betrifft noch die Rechtslage vor dem 1.1.2011.

§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 lautete:

Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird:

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

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

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

Lit 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 vH, sowie von den in Geld bestehenden Gewinsten 25 vH.

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 § 33 TP 17 Abs. 5 GebG ermäßigt sich die Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a und die Gebühr von 12 v.H. nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c auf 5 v.H., wenn das gesamte Reinertragnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinertragnisses ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigem Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.

Gemäß § 16 Abs. 5b GebG entsteht die Gebührenschuld bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit (lit c) seit der Gebührennovelle 1952, BGBl. 1952/107).

Gemäß § 28 Abs. 3 GebG sind zur Entrichtung der Gebühr bei Glücksspielen (§ 1 Abs. 1 GSpG) die Vertragsteile sowie die Veranstalter, die Glücksspiele organisieren, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Bei Wetten und Glücksspielen hat der Veranstalter und der Vermittler die Gebühr unmittelbar zu entrichten (§ 31 Abs. 3).

Sind gemäß § 31 Abs. 3 GebG idFv 1.1.2011 Gebühren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. **Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze oder Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten.** Die Abrechnung gilt als Gebührenanzeige.

Ordnen gemäß § 201 Abs. 1 BAO die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO lautet: Die Festsetzung kann erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO nimmt Bezug auf die antragsgemäße und amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens. § 303 idF BGBI. I 2013/14 ab 1.1.2014 lautet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn....

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,

....und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

5. Erwägungen

Bemerkt wird, dass ab 1.1.2011 solche Lotterien nach § 58 Abs. 1 oder § 58 Abs. 2 GSpG der Glücksspielabgabe von allen erzielbaren Einsätzen unterliegen. Bemessen wird nicht anhand der tatsächlich geleisteten, sondern der maximal vorgesehenen Einsatzleistungen, also zB bei einer Verlosung die Einsätze aus allen zur Verfügung stehenden, wenn auch nicht verkauften, Losen (Bresich/Klingenbrunner/Posch in Strejcek/Bresich, GSpG² § 58 Rz 1).

Der beschwerdegegenständliche Bescheid vom 26. Februar 2013 enthält keine Steuervorschreibung, sondern die Abweisung des Antrages auf Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO.

5.1. Unstrittiger Steuergegenstand

Nummerlotterien sind Glücksspiele iSd § 1 Abs 1 iVm § 12 GSpG, deren Durchführung grundsätzlich dem Bund vorbehalten ist (§ 3 GSpG) und die der Konzessionsabgabe unterliegen (§§ 14, 17 GSpG), im vorliegenden Beschwerdefall handelt es sich um die Durchführung von sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG, die der Bund durch Bewilligung anderen Personen übertragen kann (§ 36 GSpG).

Der Vertragstypus der hier der Rechtsgeschäftsgebühr für Glücksverträge iSd § 1267 ABGB unterzogen wird, ist der Spielvertrag iSd § 1272 ABGB (bzw. das Spiel in Losen), ausdifferenziert als „sonstige Nummernlotterie“, wie sie in § 32 GSpG (Lotterien ohne Erwerbszweck) definiert wird: Sonstige Nummernlotterien sind Ausspielungen, bei denen die Spielanteile (Lose) durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind und bei denen die Treffer mit jenen Spielanteilen erzielt werden, die in einer öffentlichen Ziehung ermittelt werden. (Die Berechnung des Spielkapitals ergibt sich aus § 40 GSpG).

Die Rechtsverkehrsteuern knüpfen in aller Regel an den Vertragsabschluss an, können aber hinsichtlich der Bemessungsgrundlage steuerrechtseigenen Vorgaben folgen, zB wird die Grunderwerbsteuer mit dem Schenkungsvertrag verwirklicht, Bemessungsgrundlage ist aber Grundstückswert, zB ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 VersStG Bemessungsgrundlage bei der Hagelversicherung die Versicherungssumme für jedes Versicherungsjahr, genauso kann bei den Rechtsgeschäftsgebühren bzw. jetzt bei den Glücksspielabgaben die Besteuerung von den tatsächlich gezahlten Einsätzen, oder den im Spielplan in Aussicht gestellten Gewinnen, die vornherein feststehen, gleichgültig ob sie tatsächlich ausbezahlt werden, erfolgen.

Auch das wurde von der Bf. nicht grundlegend in Frage gestellt.

Unbestritten veranstaltete die Bf. in den Jahren 2009 bis 2010 sonstige Nummernlotterien iSd §§ 32 und 36 GSpG und verwirklichte steuerrechtlich § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011, nämlich Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, und zwar 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.

Gemäß § 32 Abs. 2 GSpG gliedern sich die sonstigen Nummernlotterien nach Art der Treffer (Gewinne) in:

1. Wertlotterien, bei denen die Treffer nur in Waren oder geldwerten Leistungen bestehen;
2. Geldlotterien, bei denen die Treffer nur in Geld bestehen;
3. gemischte Lotterien, bei denen die Treffer in Geld und Waren oder geldwerten Leistungen bestehen.

Auch die Bemessungsgrundlage und Steuersätze zu § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG idFv 1.1.2011 orientieren sich nach der Art der Gewinne und können in drei Gruppen eingeteilt werden,

Gruppe lit.a: Gewinne nur in Waren (hier: Warenlotterie)

- Bemessungsgrundlage = Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze x 12%[5%]

Gruppe lit.b: Gewinne nur in Geld (hier: Geldlotterie)

– Bemessungsgrundlage = Gewinne x 25%

Gruppe lit. c: Gewinne in Waren und Geld (hier: gemischte Lotterie)

– Bemessungsgrundlage Waren = 4-facher Wert der als Gewinne bestimmten Waren x 12%[5%] + Bemessungsgrundlage Geld = Gewinne x 25%.

In diesen vorliegenden Beschwerdefällen wurden von der Bf. ausschließlich Waren Gewinne in Aussicht gestellt, die Bf. fällt daher unter die Gruppe lit.a.

Auch das wurde in den vorliegenden Beschwerdefällen nicht bekämpft und wurde die von der Bf. durchgeführte zwingende Selbstberechnung gemäß § 31 Abs. 3 GebG idFv 1.1.2011 vom Finanzamt nicht beanstandet (Vorlagebericht).

Strittig ist über Wiederaufnahmeverfahren, ob unter Gewinn die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne oder der tatsächliche Gewinn heranzuziehen ist, bzw. ob die Rechtsgeschäftsgebühr auch von den nichtverkauften Losen zu entrichten ist.

Das Vorbringen der Bf. bezieht sich im Wesentlichen auf die stattgebende Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 zur Bemessungsgrundlage bei Nummernlotterien.

5.2. Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02

In der Entscheidung ging es um die Frage, ob bei einer Nummernlotterie, bei der der „Treffer“ in einem Geldgewinn bestand, als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idF vor dem 31.12.2010 die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne oder der laut Spielplan ausbedingene und mit Bescheid des Bundesministerium für Finanzen bewilligte Gewinn heranzuziehen ist, bzw. ob die Rechtsgeschäftsgebühr auch von den nichtverkauften Losen zu entrichten ist.

In Gegenüberstellung zur vorliegenden Beschwerde ging es in UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 nicht um die Gruppe lit. a (wie bei der Bf.) oder Gruppe lit. c, sondern um die Gruppe lit. b.

Lotterien sind Veranstaltungen, die auf den Abschluss einer Zahl gleichartiger Verträge (Lotterieverträge) gerichtet sind, denen zufolge sich der eine Teil (der Unternehmer) gegen eine unbedingte Leistung des anderen Teiles (Spieler, Einsetzer, Teilnehmers) zur Übergabe eines Gewinnes für den Fall verpflichtet, als im Wege eines bestimmten Verfahrens ein durch die Einwirkung des Zufalls herbeigeführter Umstand eintreten sollte und der Gewinn aus im vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen muss (*Rudolf Sieghardt*, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899, 2-4).

Der UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 hielt dazu fest, es wäre bei der Besteuerung von

Lotterien grundsätzlich denkbar, den Gewinn laut Spielplan als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, da bei Lotterien die Größe von Gewinn und Verlust im vorhinein festgesetzt ist, der Gewinn muss aus im vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen.

Unter Bezugnahme auf das vorliegende Beschwerdevorbringen ging es in UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 darum, dass die Z 7 zwei Gewinnbegriffe umschreibt. Der „Grundtatbestand“ „Veranstaltungen, bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“, geht von allen versprochenen und in den Spielbedingungen festgelegten Gewinnen aus. Die Bemessungsgrundlage Gewinst in den lit. b und lit. c 2. Satzteil bei Geldgewinnen geht nach der Rechtslage nach BGBI. 1993/965 vom tatsächlichen Gewinn aus.

Das alles ergab sich laut UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 aus der Entwicklung dieser Rechtsvorschrift. Bereits das Gebührengesetz 1850 unterzog Lotterien der Gebühr. Bemessungsgrundlage bei Lotterien war der Wert der in den Losen oder im Spielplan angegebenen Spieleinlage. Im AGT (Allgemeiner Gebührentarif) 1925 sah die TP 57B vor, dass die Bemessungsgrundlage das Gewinst in Geld nach Abzug der Spieleinlage, d.i. des Nominalbetrages des Loses war, wobei die festgesetzte Gebühr von den nach dem Spielplan entfallenden Gewinsten in Abzug zu bringen war.

Bevor diese Lotterien in das Gebührengesetz 1946 aufgenommen wurden, regelte das Lotteriegesetz 1947 gemischte Lotterien und reine Geldlotterien und sah als Bemessungsgrundlage in § 3 Abs. 2 „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ vor, die der 25prozentigen Gewinstgebühr nach der TP 57 B AGT 1925 unterlagen. TP 57 AGT 1925, wo auch Warenausspielungen geregelt waren, galt bis zur Gebührennovelle 1952 (BGBI.1952/107). Erst die Gebührennovelle 1952 erfasste in § 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. Die Bemessungsgrundlagen waren für Warenausspielungen geregelt („vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“) und für Bargeld, Münzen oder Wertpapiere („nach dem Wert derselben“), daneben galt für gemischte und reine Geldlotterien hinsichtlich der Berechnung das Lotteriegesetz 1947. Zu dem Sachverhalt einer gemischten Lotterie nach dem Lotteriegesetz 1947 erging das Erkenntnis VwGH 4.12.1956, 1559/56, das § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG dahingehend auslegte, dass bei Geldgewinnen Bemessungsgrundlage alle versprochenen Gewinne sind: „Gewinne, die zukommen sollen, sind aber alle versprochenen Gewinne und nicht nur jene Gewinne allein, die aufgrund eines Loskaufes nach der Ziehung dem Loskäufer tatsächlich zufallen. Damit ist aber auch durch die Gebührennovelle 1952 in Bezug auf die Behandlung von Gewinnen, die in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, kein Wandel eingetreten, der sinngemäß auf § 3 des Lotteriegesetzes 1947 Einfluss nehmen könnte.“

Das Gebührengesetz 1957 (BGBI. 1957/267) übernahm § 33 TP 17 Gebührengesetz 1946 in der Fassung der Gebührennovelle 1952.

Das Lotteriegesetz 1947 wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft gesetzt. Das Lotteriegesetz 1947 wurde aber nicht wortwörtlich in § 33 TP 17 GebG übernommen, die Wortfolge „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ findet sich bei den gemischten Lotterien und Geldlotterien im Gebühren Gesetz 1957 jedenfalls nicht mehr. Lit. b wurde modifiziert „wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn“. Die Erhöhung der Steuersätze in der Z 7 von 2% auf 12% erfolgte durch Einbeziehung der Lotterietaxe, die bis zu diesem Zeitpunkt noch aufgrund des Lottopatentes 1813 erhoben wurde.

Für UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 ergab sich ab da folgende Situation: Bei (reinen) Warenausspielungen war seit jeher Bemessungsgrundlage „der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“, bei gemischten Ausspielungen ist Bemessungsgrundlage der Waren „der vierfache Wert der als Gewinne bestimmten Waren...“ und bei Geldausspielungen „der Gewinn“. „Bei Waren gewinnen wird generell neben der tatbestandsmäßigen Umschreibung „durch Verlosen Gewinne zukommen sollen“, noch zusätzlich in der Bemessungsgrundlage bestimmt, dass die Einsätze laut Spielplan, bzw. der Wert der als Gewinn bestimmten Waren heranzuziehen ist. Bei den Geldgewinnen laut lit. b und c. letzter Satz fehlt ein solcher ausdrücklicher Hinweis, der bei den früheren Gesetzen sehr wohl vorhanden war und ab der Gebührennovelle 1952 (BGBl. 1952/107) eben nicht mehr da ist.“

Aus UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 geht hervor, dass ab 1960 eine historische Interpretation der Bemessungsgrundlagen für Lotterien im Grundtatbestand der Z 7 selbst, nämlich den Ausspielungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen und zwar im Hinblick auf den letzten Satzteil „Gewinne zukommen sollen“ wurzeln und die Gewinne die Gewinne laut Spielplan sind.

Das änderte sich radikal – so UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 - durch die Gebührennovelle BGBl. 1993/965. Dadurch fand in die Ziffer 7 der Begriff „Glücksspiele“ Eingang und verlagerte den Schwerpunkt der Besteuerung von der „Veranstaltung als solcher“ weg auf das „Rechtsgeschäft Glücksverträge“. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG regelte die Vergebühr von Glücksspielen, gleichgültig, ob sie zwischen zwei Spielern (z.B. Kartenspiele) oder zwischen Veranstaltern (Unternehmern) und Spielern (z.B. Lotterien) zustande kommen. Das Lotterie-Rechtsgeschäft kommt nicht schon mit den Spielbedingungen, sondern erst mit dem einzelnen Loskauf durch die Spieler zustande. Als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG ist bei Nummernlotterien die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne und nicht der laut Spielplan ausbedingene und mit Bescheid des BMF bewilligte Gewinn heranzuziehen.

Die Bf. hat aber mit ihren Lotterien nicht lit. b, sondern lit. a verwirklicht.

5.3. Tatsachen iSd § 303 BAO

§ 201 BAO ermöglicht Abgabepflichtigen, die keinen Bescheid bekommen, weil sie Steuern selbst berechnen, „ins Verfahren zu kommen“. Die Bf. stützt sich insbesondere auf die Wiederaufnahmetatbestände § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (idF vor dem 1.1.2014).

Es geht um Tatsachen oder Beweismittel, die zur Zeit der nunmehr abgeschlossenen Selbstberechnung bereits existent waren, aber nicht berücksichtigt wurden. Als Tatsachen im Sinn des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände gemeint.

Fraglich ist, ob die Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 unter den Begriff der „Tatsachen“ iSd § 303 BAO subsumierbar ist.

Laut *Stoll*, BAO-Kommentar, 2931, 2920, sind neue Erkenntnisse der rechtlichen Beurteilung in Bezug auf Sachverhaltselemente, die im Erstverfahren bekannt waren, in Bezug auf Sachverhaltselemente, die der Beurteilung, Würdigung oder Berücksichtigung, damit dem Aufgreifen und Heranziehen ungehindert offen standen, nicht neu hervorgekommene Tatsachen. Dasselbe gilt für neue Gesichtspunkte, die der rechtlichen Beurteilung des unverändert gebliebenen Sachverhaltes dienen. Neue, wenn auch richtige rechtliche Beurteilungen, die an die Stelle der früheren, verfehlten treten und die erst später zufolge des Gewinnens einer neuen, besseren eigenen Einsicht, beziehungsweise einer neuen Rechtserkenntnis möglich geworden sind, sind keine neuen „Tatsachen“. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des geltend gemachten, offengelegt gewesenen oder sonst bekannt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1b BAO des Verfahrens beseitigen (VwGH 17.12.1973, 873/73; VwGH 17.9.1990, 90/15/118).

Laut *Ritz*, BAO⁶ § 303 Tz 21 sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Keine Wiederaufnahmsgründe sind daher neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden. (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215; *Ritz*, BAO⁶ § 303 Tz 23).

Bei der Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 handelt es sich daher grundsätzlich um ein neues Erkenntnis in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen und ist daher kein Wiederaufnahmsgrund. Schon allein aus diesem Grund wäre die Berufung/Beschwerde der Bf. abzuweisen gewesen. Dazu kommt noch etwas:

Zu Geldlotterie laut lit. b:

Die Bf. hat nicht den in der Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 behandelten Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG verwirklicht, weil sie keine reine Geldlotterie durchführte.

Zu Warenlotterie laut lit. a:

Die Bf. hat ausschließlich reine Warenlotterien durchgeführt und damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG verwirklicht. Nach dem Gesetzestext ist die Bemessungsgrundlage „*der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*“. Die lit. a bringt eindeutig und klar zum Ausdruck, dass sich die Bemessungsgrundlage nach dem Spielplan und nicht nach den tatsächlichen Gewinnen orientiert. Eine Berechnung der Rechtsgebühr nach den tatsächlich verkauften Losen wäre daher gesetzwidrig. Die Bf. kann sich diesbezüglich auch nicht auf die Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 berufen. Im Übrigen wurde dort festgehalten, dass bei reinen Warenausspielungen seit jeher die Bemessungsgrundlage „laut Spielplan“ heranzuziehen ist. (siehe bmf.gv.at/findok – RV/0470-W/02 - pdf Format, Seiten 19 bis 21, 29 und 30). Abgesehen davon entschied der VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101 zu den Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG für eine Grundstücksverlosung („Hausverlosung“), dass es sich bei den Verlosungsbedingungen um ein der GrEST unterliegendes Rechtsgeschäft handelt, das gemäß § 15 Abs 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen ist, denn bereits bei der Auslobung ist vom Vorliegen eines Rechtsgeschäftes iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrESTG auszugehen. Das gilt zwar für die Grunderwerbsteuer, doch ging es im Zusammenhang mit § 15 Abs. 3 GebG um den identen Rechtsvorgang bei den Rechtsgeschäftsgebühren. Nicht beanstandet wurde vom Verwaltungsgerichtshof, dass als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG nicht die tatsächlich verkauften Lose heranzuziehen waren, sondern der „*Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*“ umfasst vielmehr die aufgelegten Lose laut Verlosungsbedingungen mal Lospreis.

Unabhängig von der Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens kann sich die Bf. für „reine“ Warenausspielungen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG nicht darauf berufen, dass die Gebühr vom tatsächlichen Gewinn zu berechnen ist. Wie das Finanzamt im Vorlagebericht richtig „am Rande“ bemerkte, ist entgegen der Ansicht der Bf. die Selbstberechnung bezüglich der Warengewinne richtig.

Zu gemischte Waren/Geldlotterie laut lit. c:

Im Gegensatz zu lit. b bringt auch die lit. c hinsichtlich der Warengewinne eindeutig und klar zum Ausdruck, dass bei gemischten Lotterien die Rechtsgeschäftsgebühr vom vierfachen Wert **der als Gewinste bestimmten Waren** zu berechnen ist. Die Bemessungsgrundlage in lit. c „*vom Wert der als Gewinst bestimmten Waren*“ in Verbindung mit dem Gebührenauslösetatbestand „*Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinste zukommen sollen*,“ sind aber alle Waren, die als Gewinne bestimmt und versprochenen

wurden, und nicht nur jene Gewinne allein, die aufgrund eines Loskaufes nach der Ziehung dem Loskäufer tatsächlich zufallen. (vgl VwGH 4.12.1956, 1559/56).

Die Bf. hat zwar keine gemischte Lotterie durchgeführt und damit den Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7c GebG nicht verwirklicht, doch ist lit. c hinsichtlich der Waren Gewinne ein Hinweis darauf, dass bemessungsgrundlagenmäßig zwischen Geld- und Warenlotterien zu unterscheiden ist.

Das Vorbringen der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat war nicht geeignet, eine andere rechtliche Beurteilung herbeizuführen.

6. Zusammenfassung

Sachverhalt:

Die Bf. hat in den Jahren 2007 bis 2010 sonstige Nummernlotterien gemäß § 32 GSpg durchgeführt, bei welchen sie in den Nummernlotterien ausschließlich Waren Gewinne in Aussicht stellte und die zwingende Selbstberechnung der Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG von den Bemessungsgrundlagen Einsätze laut Spielplan vornahm. Im Beschwerdeverfahren beantragte die Bf. infolge des Hervorkommens der Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 die Erlassung eines „Wiederaufnahme“bescheides iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, und die Rechtsgebühr von den tatsächlichen Gewinnen festzusetzen.

Es ging in UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 darum, dass die Z 7 des § 33 TP 17 Abs. 1 GebG zwei Gewinnbegriffe umschreibt. Der „Grundtatbestand“ „Veranstaltungen, bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“, geht von allen versprochenen und in den Spielbedingungen festgelegten Gewinnen aus (lit. a und lit.c 1. Satzteil). Die Bemessungsgrundlage Gewinst in den lit. b und lit. c 2. Satzteil bei Geldgewinnen geht nach der Rechtslage nach BGBl. 1993/965 vom tatsächlichen Gewinn aus, da durch den neuen Begriff „Glücksspiele“ der Schwerpunkt der Besteuerung auf das „Rechtsgeschäft Glücksverträge“ verlagert wurde, gleichgültig, ob diese zwischen zwei Spielern (z.B. Kartenspiele) oder zwischen Veranstaltern (Unternehmern) und Spielern (z.B. Lotterien) zustande kommen. Das Lotterie-Rechtsgeschäft kommt nicht schon mit den Spielbedingungen, sondern erst mit dem einzelnen Loskauf durch die Spieler zustande, weswegen bei Nummernlotterien mit Geldgewinnen als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne heranzuziehen ist.

Ergebnis:

i.) Die Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, dass bei einer Nummernlotterie die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für eine Geldlotterie von der Bemessungsgrundlage der tatsächlichen Gewinne und nicht des laut Spielplan ausbedungenen Gewinnes zu berechnen ist, ist ein neues Erkenntnis in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen und daher kein Wiederaufnahmegrund iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO.

Von der Bf. wurde nicht der Tatbestand lit. b des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG verwirklicht, die Bf. fällt mit ihren (reinen) Warenlotterien unter lit. a.

ii.) Aus dem Wortlaut des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG geht eindeutig hervor, dass die Bemessungsgrundlage die nach dem Spielplan bedungenen Einsätze sind. Die Auslegung der Bf., dass es auch bei reinen Warenausspielungen bei der Bemessungsgrundlage auf den tatsächlichen Gewinn ankommt, entspricht nicht dem Gesetztestext. Die Bf. kann sich nicht auf UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 berufen, da diese Entscheidung festhielt, dass bei (reinen) Warenausspielungen seit jeher die Einsätze laut Spielplan Bemessungsgrundlage waren. Zu einer Hausverlosungsangelegenheit beanstandete der Verwaltungsgerichtshof VwGH 29.8.2013, 2010/16/0101 nicht, dass als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7a GebG nicht die tatsächlich verkauften Lose heranzuziehen waren, sondern der "*Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze*" umfasst vielmehr die aufgelegten Lose laut Verlosungsbedingungen mal Lospreis.

Die Selbstberechnung der Bf. von den Bemessungsgrundlagen Einsätze laut Spielplan in Bezug auf die Warenlotterien war daher richtig.

7. Schlussfolgerung

Die Entscheidung des UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02, dass bei einer Nummernlotterie die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7b GebG idFv 1.1.2011 für eine Geldlotterie von der Bemessungsgrundlage der tatsächlichen Gewinne und nicht des laut Spielplan ausbedungenen Gewinnes zu berechnen ist, ist ein neues Erkenntnis in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen und daher kein Wiederaufnahmegrund iSd § 201 Abs. 2 Z 3 BAO. Bei gemischten/reinen Warenausspielungen war auch laut UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 seit jeher Bemessungsgrundlage die „Gewinne laut Spielplan“. Die Bf. kann sich bezüglich § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 a und c GebG (Warenausspielungen) auch nicht auf die Entscheidung UFS 27.1.2009, RV/0470-W/02 berufen, da dort festgehalten wurde, dass es bei Warenausspielungen im Gesetzestext zu keiner Änderung gekommen ist. Die Selbstberechnung der Bf. von den Bemessungsgrundlagen Gewinne laut Spielplan in Bezug auf die Warenlotterien war daher richtig, weswegen die Voraussetzung für eine Wiederaufnahme fehlt. Aus all diesen Gründen war die Beschwerde, einen „Wiederaufnahme“bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu erlassen und die Rechtsgeschäftsgebühren für die von der Bf. in den Jahren 2007 bis 2010 veranstalteten Warenlotterien von den tatsächlichen Gewinnen zu berechnen und die Differenz an Gebühr zurückzuzahlen, abzuweisen.

8. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Abweisung ergibt sich hinsichtlich der „Warendenisse“ direkt aus dem Gesetzestext, und hinsichtlich der Wiederaufnahme aus der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215).

Wien, am 4. Jänner 2019