



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Alfred Steinbuch, Rechtsanwalt, 2620 Neunkirchen, Herrengasse 7/Eingang Mühlgasse, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. September 2009, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Feststellung der richtige Selbstberechnung der Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit.a GebG (Yachtverlosung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des Bescheides wird berichtigt, dass dieser zu lauten hat:

*„Hinsichtlich des Vorganges der Yachtverlosung mit Start am 8.4.2009 wird festgestellt, dass die Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG 1957 mit 53.448,12 Euro (12% von der Bemessungsgrundlage 445.401,00 für **4499** Lose zu je 99 Euro,00) richtig berechnet und nach § 33 TP 17 Abs. 2 GebG 1957 an das Finanzamt entrichtet wurde.“*

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die abgebrochene Verlosung einer Yacht Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG zu entrichten ist. Tatsächlich wurden 600 Lose verkauft, doch schon nach kurzer Zeit stellte sich heraus, dass die Verlosung nicht durchgeführt werden kann. Die Gesamteinnahmen (Kosten der Lose) wurden an die Teilnehmer wieder zurückbezahlt.

1. Verfahren

Mit Schreiben vom 29.5.2009 erfuhr das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern vom Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt von der Yachtverlosung des Bw., da er die Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe 53.448,12 Euro bei letzterem Finanzamt einbezahlt hatte. Mit Schreiben vom 26. Juni 2009 ersuchte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien den Bw. um Übersendung der Unterlagen. Mit Schreiben vom 8.7.2009 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass er am 8.4.2009 die Verlosung seiner Yacht gestartet habe. Dafür seien insgesamt 4499 Lose zu je 99 Euro aufgelegt worden. Die Verlosung sei am 7.5.2009 vorzeitig abgebrochen worden, da bis zu diesem Zeitpunkt lediglich 180 Lose zu je 99 Euro verkauft worden seien. Der Bw. ersuchte um bescheidmäßige Festlegung des zu bezahlenden Betrages. Beiliegend übermittelte er die Verlosungsbedingungen, die er im Internet veröffentlicht hatte.

Das Finanzamt erließ am 8. September 2009 einen **Bescheid**, mit welchem es feststellte, dass die Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG 1957 mit 53.448, 12 Euro (12% von der Bemessungsgrundlage 445.401 Euro für 4499 Lose zu je 99 Euro) richtig berechnet und nach § 33 TP 17 Abs. 2 GebG an das Finanzamt entrichtet wurde.

Als Begründung führte das Finanzamt an:

„Die Yachtverlosung ist gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG gebührenpflichtig. Die Gebühr beträgt 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze. Darunter ist der Betrag zu verstehen, der sich aus der Gesamtzahl aller aufgelegten Lose multipliziert mit dem Lospreis ergibt. Die Gebührenschild entsteht gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG mit dem Zustande kommen des Rechtsgeschäftes, spätestens mit dem Zeitpunkt des Beginns des Losverkaufes. Die Gebühr ist gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ohne Bemessung durch ein Finanzamt bis zum 20. des dem Entstehen der Gebührenschild folgenden Kalendermonats selbst zu berechnen und zu entrichten.“

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung** erhoben.

Eingewendet wurde, dass das Rechtsgeschäft, die Verlosung, letztendlich nicht zustande gekommen sei. Schon nach kurzer Zeit habe sich herausgestellt, dass die Verlosung nicht durchgeführt werden konnte, da einerseits Rechtsunsicherheit geherrscht und andererseits kein Interesse bestanden habe. Tatsächlich seien nur rund 600 Lose verkauft worden. Die Gesamteinnahmen (Kosten der Lose) seien an die Erwerber wieder rück ausbezahlt worden. Da die Versteigerung nicht durchgeführt worden sei, seien auch keine Gebühren zu entrichten. In Eventu beantragte der Bw. Nachsicht von den Gebühren, da eine unbillige Härte vorläge.

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

Im **Vorlagebericht**, von welchem der Bw. mit Schreiben vom 27. Oktober 2009 verständigt wurde, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Das Finanzamt hielt dem Bw. entgegen, dass eine Yachtverlosung als Glücksspiel gebührenpflichtig sei. Als Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirkliche, sei grundsätzlich die erste Aufforderung zur Teilnahme an die Öffentlichkeit anzusehen. Bei Yachtverlosungen entstehe daher die Gebührenschuld mit dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes, spätestens mit dem Zeitpunkt des Beginns des Losverkaufes. Der Losverkauf sei am 8.4.2009 gestartet und laut Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 8.7.2009 und dem Kontoauszug sei bereits am 8.4.2009 das erste Los verkauft worden. Im gegenständlichen Fall sei daher die Gebührenschuld am 8.4.2009 entstanden. Die Gebührenschuld entstehe sofort in vollem Umfang, auch wenn nicht alle Lose verkauft würden oder die Verlosung (Ziehung) – aus welchen Gründen auch immer – nicht stattfinde. Eine einmal entstandene Gebührenschuld könne nicht rückgängig gemacht werden (§ 17 Abs. 5 GebG). Daran vermöge auch die Tatsache, dass die Verlosung mit 7.5.2009 abgebrochen worden sei, nichts zu ändern. Bemessungsgrundlage sei der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze; darunter sei der Betrag zu verstehen, der sich aus der Gesamtzahl aller aufgelegten Lose ergäbe.

2. Sachverhalt

2.1. Verlosungsbedingungen

Einsicht genommen wurde in die vom Bw. vorgelegten Verlosungsbedingungen (genannt: Teilnahmebedingungen). Die Teilnahmebedingungen lauten auszugsweise:

„I. Vertragsgegenstand

Verlost wird die „Yacht – im Eigentum des (Bw.) - Die Yacht liegt in Kroatien und wird dort an den/die GewinnerIn übergeben....

III. Teilnahmebedingungen

2. Die Teilnahme ist ausschließlich über die im Internet eingerichtete Website „www.x1“ möglich.

3. Bei jeder Registrierung wird eine Registriernummer vergeben. Jeder Teilnehmer kann sich mehrmals registrieren. Damit besteht z.B. die Möglichkeit zeitlich versetzt mehrere Lose zu erhalten. Mit der Registriernummer und der auf dem Fremdgeldkonto eingegangenen Zahlung wird für den Fall der erfolgten Verlosung der Treuhänder die GewinnerIn eruieren. Nicht genutzte Registrierungen (wenn keine Einzahlung erfolgte) verfallen nach Verlosungsende.

4. Die Registrierung wird mit dem Einlangen des entsprechenden Geldbetrages auf dem Fremdgeldkonto wirksam. Der Lospreis beträgt 99 Euro. Die Anzahl der Lose richtet sich nach dem eingegangenen Geldbetrag. (1 Los = 99 Euro, 2 Lose 198 Euro, usw.).

5. Die Lose werden nach dem Zeitpunkt des Geldeinganges auf dem genannten Fremdgeldkonto vergeben....

6. Die Zahlungseingänge erfolgen auf dem Fremdgeldkonto des Treuhänders. Nach Überprüfung der Registriernummer und deren Übereinstimmung mit der Registrierungsinformation wird der jeweilige Zahlungseingang in einer Liste mit fortlaufenden Nummern von 0001 bis 4499 eingetragen. Bei Einzahlungen von mehreren Lospreisen wird jeder Betrag von 99 Euro (= 1 Lospreis) fortlaufend in die Liste eingetragen.
7. Findet die Verlosung nicht statt, werden die einbezahlten Beträge unter Einbehaltung einer Bearbeitungsgebühr von max. 18 Euro pro Los an die EinzahlerInnen rücküberwiesen.
8. Die Verlosung findet 14 Tage nachdem alle 4499 Lose verkauft wurden, spätestens jedoch am 31.7.2009 statt. Ort und Zeitpunkt werden auf dieser Homepage noch bekannt gegeben.
9. Die Ziehung der Losnummer erfolgt unter treuhändischer Aufsicht. Nach Vorliegen des Verlosungsergebnisses wird die Registriernummer erhoben und aus dem dazu gehörenden Registrierungsformular die Daten der GewinnerIn festgestellt.
10. Die Ziehung findet in der Art statt, dass aus insgesamt 4 Behältern je eine Zahl gezogen wird. Dabei wird zuerst aus dem ersten Behälter die Zahl für den Tausenderwert, anschließend aus dem zweiten Behälter die Zahl für den Hunderterwert, aus dem dritten Behälter die Zahl für den Zehnerwert und abschließend aus dem vierten Behälter die Zahl für den Einerwert gezogen.
11. Der/die GewinnerIn wird vom Treuhänder anhand der angegebenen Daten aus der Registrierung verständigt.
12. Der/die GewinnerIn bzw. der jeweilige Rechtsnachfolger hat eine Frist von 14 Tagen ab dem Tag der Verständigung um den Gewinn anzutreten.
13. Sollte der Benachrichtigungsvorgangerfolglos sein und sich der/die GewinnerIn innerhalb der genannten Frist von 14 Tagen nicht gemeldet haben, findet eine neuerliche Ziehung innerhalb von 4 Wochen statt....
16. Innerhalb von zwei Wochen nach Kontaktaufnahme des jeweiligen Gewinners mit dem Treuhänder, wird von diesem mit dem Eigentümer des Vertragsgegenstandes eine Urkunde errichtet, aufgrund welcher das Eigentumsrecht für den Gewinner übertragen werden kann.....
17. Die Übergabe des Vertragsgegenstandes erfolgt in Kroatien....
19. Mit Abschieken der Registrierung nimmt der/die TeilnehmerIn diese Anmeldebedingungen zur Kenntnis und stimmt diesen ausdrücklich zu.....

VI. Rechtsinformation....

3. Diese Verlosung dient nicht der nachhaltigen Gewinnerzielung und bewegt sich nicht im Rahmen der gewerblichen Ausübung und es liegt daher kein Verstoß gegen das Glücksspielmonopol des Bundes bzw. gegen das Glücksspielgesetz und das Glücksspielmonopolgesetz sowie gegen § 168 StGB vor. Auf das gegenständliche Vertragsverhältnis kommen die Bestimmungen über die Glücksverträge gemäß §§ 1267 ff ABGB zur Anwendung."

2.2. Auszug aus der gemeinsamen Stellungnahme von Bundesministerium für Justiz und Bundesministerium für Finanzen: „Darf eine Privatperson nach dem Glücksspielgesetz ein Objekt verlosen? ([www.bmf.gv.at/Glücksspielmonopol/Häufig_gestellte_Fragen_zum_Glücksspielmonopol_\(FAQs\)_Datenzugriff_vom_22.2.2010](http://www.bmf.gv.at/Glücksspielmonopol/Häufig_gestellte_Fragen_zum_Glücksspielmonopol_(FAQs)_Datenzugriff_vom_22.2.2010))

„Ein Veräußerungsvorgang eines einzelnen Objektes durch Verlosung ist durch eine Privatperson glücksspielrechtlich unter folgenden Bedingungen zulässig. Im Zusammenhang mit Objektverlosungen ist zu prüfen, ob eine Ausspielung iS § 2 GSpG, somit ein

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Der berufungsgegenständliche Bescheid vom 8. September 2009 enthält keine Vorschreibung von Abgaben, sondern die Feststellung, dass die Glücksvertragsgebühr richtig selbstberechnet und an das Finanzamt entrichtet wurde. Laut *Ritz*, BAO³, § 201, Tz 2 sind nach der Judikatur (über den Wortlaut des § 201 hinaus) bei Selbstbemessungsabgaben Bescheide bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung zu erlassen. Das Finanzamt ist dem gefolgt.

Bemerkt wird,

1. dass weder die gemeinsame Stellungnahme vom BMF und BMfJ noch die FAQ auf der Homepage des BMf für den Unabhängigen Finanzsenat verbindlich sind; und
2. dass mit heutigem Tag zur Frage der Gebührenpflicht von Hausverlosungen die Berufungsentscheidung des UFS RV/2078-W/09 erging.

Zur Lösung der Frage der Gebührenpflicht der Yachtverlosung ist zu untersuchen, ob Objektverlosungen als Glücksspiele sonstige Veranstaltungen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit. a GebG sind, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch

Verlosung Gewinne zukommen sollen und als Steuerrechtsfolge mit 12% vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze zu vergebühren sind. Ist die Rechtsgeschäftsgebühr auch dann zu entrichten, wenn die Verlosung abgebrochen wurde?

Überblick:

1. Die Yachtverlosung ist ein Glücksvertrag gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7a GebG, wodurch die Hoffnung auf den Erwerb einer Yacht versprochen und angenommen wird.
2. Die Yachtverlosung ist ein Glücksvertrag ieS, ein Spiel, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines Objektes (Yacht).
3. Rückgängigmachung der Yachtverlosung
4. Zusammenfassung
5. Schlussfolgerungen

1. Die Yachtverlosung ist ein Glücksvertrag gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7a GebG, wodurch die Hoffnung auf den Erwerb einer Yacht versprochen und angenommen wird.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

gemäß §§ 1272 und 1273 ABGB entspricht im Gebührengesetz Wetten gem Abs. 1 Z. 6, Glücksspiele gem Abs. 1 Z. 7 und Ausspielungen gem Abs. 1 Z. 8.

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

Nach Art der Treffer (Waren, geldwerte Leistungen, Geld) sieht Z. 7 unterschiedliche Gebührensätze und unterschiedliche Bemessungsgrundlagen vor. Besteht der Gewinn in Waren und/oder geldwerten Leistungen (Z. 7 lit. a) sind alle nach dem Spielplan bedungenen Einsätze in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Ähnlich ist die Gebühr nach Z. 7 lit. c (Geld und Waren und/oder geldwerte Dienstleistungen) nach dem vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen zu bestimmen (Erkenntnis des VwGH 1559/56, 4.12.1956 zur Bemessungsgrundlage § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit.b GebG aF). Daraus wird man den Schluss zu ziehen haben, dass der Gesetzgeber....nicht die einzelnen zwischen Veranstalter und Teilnehmer zustande kommenden Glücksverträge, sondern vielmehr die Veranstaltung als solche besteuern wollte. Dies steht im Widerspruch zu dem Titel der vorliegenden TP „Glücksverträge“....Dies ist aber nur sinnvoll, wenn auch im Rahmen der Gebühr von Ausspielungen Rechtsgeschäfte besteuert werden sollen. (*Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7 c*).

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

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

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

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

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

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

Gemäß § 1273 ABGB wird ein zwischen Privat-Personen auf eine Wette oder auf ein Spiel abzielendes Los nach den für Wetten und Spiele festgesetzten Vorschriften beurteilt. Soll aber

eine Teilung, eine Wahl, oder eine Streitigkeit durch das Los entschieden werden; so treten dabei die Rechte der übrigen Verträge ein.

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

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

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

Das ABGB fasst unter dem Oberbegriff Glücksverträge verschiedenartiges zusammen:

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

Allen Glücksverträgen ist gemeinsam, dass Gegenstand die Hoffnung eines Vorteiles ist, d.h. es besteht die Möglichkeit, dass der Teil, der diese Hoffnung dem anderen Teil verspricht, allenfalls – bei vereiteter Hoffnung – auch gar nichts zu leisten hat. (*Wolff in Klang*², V, 982). Den Glücksvertrag kennzeichnet die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab. Es kommt darauf an, dass der Eintritt des Vorteiles noch ungewiss ist. Dieses Risiko wird von beiden Teilen bewusst und gewollt übernommen. (*Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1).

Nach Ansicht des UFS ist die Objektverlosung jedenfalls von der Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages gekennzeichnet. Der Verloser, der Bw., weiß zu Beginn nicht, wie viele Lose er verkaufen wird und die Teilnehmer wissen nicht, wessen Los gezogen und wer von ihnen die Yacht erwerben wird. Sowohl für den Verloser als auch für die Teilnehmer ist der Eintritt des Vorteils ungewiss. Zwischen dem Verloser und den einzelnen Teilnehmern werden Verträge über ein gehofftes Recht, nämlich das Recht auf den Erwerb der Yacht, abgeschlossen. Die Objektverlosung gehört weder zu den Leibrenten-, Ausgedings-

u. vergleichbare Unterhaltsverträgen, noch zu den Versicherungsverträgen, sondern zu den Glücksverträgen ieS, da Gewinn oder Verlust von einem für die Parteien bei Vertragsabschluss ungewissen Ereignis oder Umstand, nämlich der Losziehung abhängig ist.

§ 1269 ABGB zählt unter den Glücksverträgen ieS die Wette (§ 1270 ABGB), das Spiel (§ 1272 ABGB) und das Los (§ 1273 ABGB) auf, deren Gegenstand die Hoffnung einer bedingten Leistung ist (*Wolff in Klang², V, 984*). Als Wette wird die Vereinbarung einer Leistung an denjenigen bezeichnet, dessen Behauptung sich im Meinungsstreit als richtig erweist. Hinzu muss das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang treten. Vom Spiel hebt sie sich lediglich dadurch ab, dass jenes auf Unterhaltung und Gewinn zielt, während die Wette vornehmlich der Bekräftigung der eigenen Meinung dient (*Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1270 Rz 1*).

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

Nach dem bürgerlichen Recht zählt auch Lotto zu § 1272 ABGB, da das Spielgeschehen bei staatlich veranstalteten Glücksspielen prinzipiell auf privatrechtlicher Grundlage abgewickelt wird. (*Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1272 Rz 1*). Das Ausspielgeschäft besteht darin, dass jemand, um bestimmte Sachen zu veräußern, nach einem vorher bekannt gemachten Spielplan Lose mit der Bestimmung verkauft, dass die Sachen denjenigen zufallen sollen, deren Lose gezogen wurden. *Ehrenzweig* ordnete Objektverlosungen bürgerlichrechtlich zu den Ausspielungen. Hierzu bedurfte es einer Bewilligung der politischen Behörde, die gegen Erlag einer Taxe (in der Regel 10% des Gesamtbetrages der Lose) erteilt wird (§ 27 Lottopatent). (*Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 619*). Der UFS bemerkt dazu, dass das Lottopatent 1813 insgesamt durch § 55 GSpG 1962 (BGBl. 1962/169) außer Kraft gesetzt wurde.

Nach Ansicht des UFS stellen diese Kommentarstellen den Bezug zur Rechtsgeschäftsgebühr in Verbindung mit dem Glücksspielgesetz her. Die Glücksspiele sind Rechtsgeschäfte im Sinne des ABGB, zusätzlich ist ein Teil dieser Glücksspiele Gegenstand des Glücksspielgesetzes. Der Rechtsgeschäftscharakter eines Glücksspieles geht durch dessen Zuordnung zum

Glücksspielgesetz nicht verloren. *Binder* in *Schwimmann* verweist darauf, dass grundsätzlich auch staatlich veranstaltete Glücksspiele auf privater, das heißt rechtsgeschäftlicher Grundlage abgewickelt werden und zählt das Lotto zum Spiel gemäß § 1272 ABGB.

Ehrenzweig zählt darüber hinaus auch die Lotterie und das Ausspielgeschäft zum Spiel und ordnet – bürgerlichrechtlich – die Objektverlosung („das Ausspielen von Liegenschaften“) den Ausspielungen zu. Objektverlosung ist der Überbegriff sowohl für die Hausverlosung als auch beispielsweise für eine Yachtverlosung. Auch die gegenständliche Yachtverlosung besteht darin, dass der Verloser, um die bestimmte Yacht zu veräußern, nach einem vorher bekannt gemachten Spielplan (=Teilnahmebedingungen) Lose mit der Bestimmung verkauft, dass die Yacht demjenigen zufallen soll, dessen Los gezogen wurde.

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

Die berufungsgegenständliche Yachtverlosung fand über das Internet statt. Es wurden insgesamt 4499 Stück Lose zu einem Lospreis von 99 Euro/pro Los aufgelegt. Laut Teilnahmebedingungen begann der Verkauf der Lose am 8.4.2009. Die Teilnahmebedingungen verwenden den Begriff „Los“. Im gegenständlichen Fall wurden jedoch keine „Scheine“ verkauft, sondern laut Punkt III., 2. ist die Teilnahme nur über die im Internet eingerichtete Website „www.x1 “ möglich. Der Teilnehmer hat vollständige Angaben zu machen, er muss sich registrieren. Laut 3. wird bei der Registrierung des Teilnehmers eine Registrierungsnummer vergeben. Anhand der Registrierungsnummer wird der Gewinner ermittelt. Die Registrierungsnummer wird erst mit der Bezahlung des Lospreises elektronisch wirksam (4.). Spätestens mit der Einzahlung hat der Teilnehmer die Teilnahmebedingungen vollinhaltlich angenommen. Die Lose werden nach dem Zeitpunkt des Geldeinganges wirksam. Der jeweilige Zahlungseingang wird in einer Liste mit fortlaufenden Nummern von 0001 bis 4499 eingetragen. Die Ziehung erfolgt laut 10. in der Art, dass aus 4 Behältern je eine Zahl gezogen wird. Dabei wird zuerst aus dem ersten Behälter die Zahl für den Tausenderwert, anschließend aus dem zweiten Behälter die Zahl für den Hunderterwert, aus dem dritten Behälter die Zahl für den Zehnerwert und abschließend aus dem vierten Behälter die Zahl für den Einerwert gezogen. Nach erfolgter Ziehung wird der Gewinner nach Punkt 11. anhand der angegebenen Daten aus der Registrierung verständigt.

Nach Ansicht des UFS sind die Teilnahmebedingungen das Anbot des Bw., spätestens mit der Einzahlung des Lospreises hat der Teilnehmer die Teilnahmebedingungen vollinhaltlich angenommen. Der Glücksvertrag Hoffnung auf den ungewissen Erwerb einer Yacht kommt damit spätestens mit der Zahlung des Lospreises durch den Teilnehmer zustande. Die Teilnahmebedingungen sind „die auf vorher bestimmte Weise“, nach denen festgestellt wird, welchem Eigentümer eines solchen „Scheines“ eine Leistung gebührt. Die Austragung erfolgt laut Punkt 9. und 10. der Teilnahmebedingungen durch Ziehung. Mit der Ziehung steht der Gewinner des Rechtes auf den Erwerb der Yacht fest.

Laut *Wolff in Klang* III, 914 ist Lotterie Spiel in Losen. Das Ausspielgeschäft ist Lotterie, bei der bestimmte Sachen Gewinn sind. Man kann zwei Arten unterscheiden: 1. Ausspielung einer den Spielenden gemeinschaftlichen Sache; 2. Ausspielung einer Sache, die einem Unternehmer (Ausspieler) gehört. Geht die ausgespielte Sache vor der Ziehung zugrunde, müssen alle Einsätze zurückerstattet werden, weil die Leistung unmöglich geworden ist. Geht sie nachher, aber vor Übergabe an den Gewinner unter, so ist nur dem Gewinner der Einsatz zurückzugeben, da die anderen ihre Einlage bereits verloren haben. Der weder entrichtete noch hinterlegte Wettpreis kann nicht eingeklagt werden. Hat der Verlierende einer gültigen Wette nach Feststellung seines Verlustes den Wettpreis bezahlt, so ist eine Rückforderung nach § 1432 ausgeschlossen. Es bestand eine natürliche Verbindlichkeit. (*Wolff in Klang* III, 903). Ist der Wettpreis entrichtet oder hinterlegt, so kann der Gewinn gerichtlich geltend gemacht werden. Der Gewinnende kann den Verwahrer auf Ausfolgung des Preises klagen. Lässt der Wettpreis eine körperliche Übergabe nicht zu, so muss die Entrichtung oder Hinterlegung einer beweglichen Sache nach § 427 erfolgen. Liegenschaften müssen aber (arg. „wirklich entrichtet oder hinterlegt“) zu diesem Zweck körperlich übergeben werden. (*Wolff in Klang* III, 904). Unter „wirklicher Entrichtung“ nach § 1271 kann nur ein nach außen hin bemerkbarer Akt, der die Absicht zu klagbarer Leistungsverpflichtung ausdrückt, verstanden werden; die Übertragung in das Eigentum des anderen soll vom vorerst noch unbekannten Ausgang der Veranstaltung abhängen. (*Grassl-Palten*, Zum Anwendungsbereich des § 1271 ABGB, FS F. Bydlinski (2002), 159). Auch das Spiel ist unklagbar, wenn das, worum gespielt wird, nicht hinterlegt oder entrichtet wurde; Hinterlegung zu gemeinsamer Innehabung der Spieler genügt aber; so die Einzahlung in eine gemeinsame Kasse oder das Hinlegen von Geldstücken auf das entsprechende Tischfeld. Ebenso der Ankauf von Spielmarken bei der Kasse. (*Wolff in Klang* III, 907). Das öffentliche Interesse geht – wie § 1271 dartut – im Falle des redlich und erlaubt gepflogenen Spiels auch nicht soweit, die Befriedigung des Gewinners völlig unterbinden zu wollen. (*Binder in Schwimann*, ABGB 5³, zu § 1271, RZ 15). Bei der Naturalobligation müsste die Klage abgewiesen werden, man muss nicht bezahlen, aber wenn man bezahlt, ist es nicht die Bezahlung einer Nichtschuld, die man zurückfordern kann,

sondern die Bezahlung einer Schuld (*Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.)*, Soft Law in der Praxis, 23, 31).

Der UFS geht mit diesen Kommentarmeinungen davon aus, dass die Yachtverlosung – bürgerlichrechtlich - ein Fall der Ausspielung, ein „Spiel in Losen“ ist. Gewinn ist eine bestimmte Sache, nämlich die laut Teilnahmebedingungen individualisierte Yacht. Die Yacht gehört dem Verloser, der sie verlost. Diese Kommentarmeinung betreffend Untergang der Sache hat für die Frage der Rechtsgeschäftsgebühr Auswirkungen. Laut Punkt 7. der Teilnahmebedingungen hat der Verloser das Recht die Verlosung nicht stattfinden zu lassen, wenn nicht alle Lose verkauft sind. Dann sind die einbezahlten Beträge unter Einbehaltung einer Bearbeitungsgebühr an den Einzahler rück zu überweisen. Diese Regelung entspricht dem Fall des Unterganges der Sache. Vor der Ziehung wird lediglich der Lospreis rückerstattet, am Eigentum der Yacht hat sich (noch) nichts geändert, Eigentümer ist nach wie vor der Verloser. Vor der Ziehung steht noch kein Gewinner fest. Vor der Ziehung hat keiner der Teilnehmer einen Anspruch auf Übereignung der Yacht. Nach der Ziehung steht jedenfalls fest, wer Gewinner ist und, dass die anderen Teilnehmer ihre Einlage bereits verloren haben. Geht die Sache nach der Ziehung aber vor Übergabe an den Gewinner unter, kann er nur seinen Lospreis zurückfordern, er hat keinen Anspruch auf einen Ersatz der Sache. Im gegenständlichen Fall sehen die Teilnahmebedingungen in Punkt 12. vor, dass der Gewinner 14 Tage ab Verlosung Zeit hat, seinen Gewinn anzutreten. Meldet sich der Gewinner auf die erfolgte Verständigung nicht oder tritt er den Gewinn nicht an, findet eine neuerliche Ziehung statt. Nach Kontaktaufnahme mit dem Gewinner wird eine Urkunde errichtet, mit welcher das Eigentumsrecht an der Yacht für den Gewinner übertragen werden kann. (Punkt 16. der Teilnahmebedingungen). Die Bestimmung des § 1271 ABGB, dass Spiele grundsätzlich Naturalobligationen begründen, die Ansprüche daraus zahlbar, aber nicht klagbar sind bedeutet allerdings, dass mit der Ziehung des Gewinnloses noch kein Anspruch auf Übereignung der Yacht entstehen kann, da letzterer im Klagswege durchsetzbar sein muss.

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

„.....Nach den üblichen Verlosungsbedingungen wird der Gewinner durch Los bestimmt. Das ist wesentlich, da bei der Ziehung Gewinn und Verlust ausschließlich vom Zufall abhängig sind. Ob die Gewinnermittlung mittels Ziehung körperlicher Lose oder durch Informationstechnologien gestützte Ermittlung einer Zufallszahl und Zuordnung zu elektronischen Losnummern oder alphanumerischen Loskennzeichen erfolgt, tut nichts zur Sache....Nach § 2 Abs. 1 GSpG sind Glücksspiele Ausspielungen, bei denen ein Unternehmer (Veranstalter) den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche

Gegenleistung in Aussicht stellt. Das ist bei Immobilienverlosungen zweifelsohne gegeben....Das Los gewährt die Teilnahmeberechtigung an einem nach den Verlosungsbedingungen bestimmten Gewinn....Erfolgt....die Ziehung des Loses, so hängt der Gewinn allein vom Zufall ab. Beim Loskauf liegt daher eine Art des Hoffnungskaufs vor, und zwar nicht im Sinn des Kaufes einer erhofften Sache (emptio spei, § 1276 2. Halbsatz ABGB), sondern im Sinn eines Kaufes einer Hoffnung (emptio rei speratae, § 1275 ABGB). Der Kaufvertrag am Los kommt zustande, indem die Verlosungsbedingungen öffentlich bekannt gemacht werden, der Loskäufer die Verlosungsbedingungen akzeptiert und im Gegenzug einen Code bekannt gegeben erhält, der mit Einzahlung des Lospreises (unter Angabe des Loscodes zum Zwecke der Zuordnung des Loskäufers zum Los) gültig wird.....Wie nicht anders zu erwarten, wird bei den Immobilienverlosungen durch die Veräußerung eines Loses tatsächlich ein Glücksvertrag abgeschlossen...."

Laut *Binder* in *Schwimann*, ABGB 5³, zu § 1275, RZ 1 und 3 verspricht der Erwerber beim „Kauf der gehofften Sache“ (*emptio rei speratae*) die Abnahme einer künftigen Sache zu einem bestimmten Preis pro Qualitäts- und Mengeneinheit. Dazu zählen zum Beispiel: Überlassung des Steingewinnungsrechtes gegen Entrichtung eines bestimmten Betrages pro Kubikklafter und der Erwerb der erst zu emittierenden Aktien zum „Syndikatskurs“. Im Zweifel ist aber gewöhnlicher Kauf anzunehmen. Beim Hoffnungskauf iS (*emptio spei*) erwirbt der Käufer die künftige Sache oder den noch ungewissen Ertrag gegen ein bestimmtes Entgelt unbedingt (*Binder* in *Schwimann*, ABGB 5³, zu § 1276, RZ 1).

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

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

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

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

....Wenn der Gewinner des Verlosungsobjekts feststeht, stellt sich die Frage, wie sein Eigentumsrecht einzuverleiben ist....Als Titel für den Eigentumserwerb ist uE bei Immobilienverlosungen der Gewinn der Immobilie und nicht ein Kauf anzunehmen; hierüber ist sodann eine verbücherungsfähige Urkunde samt Aufsandungserklärung zu errichten.“

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

Zusammenfassend stellt der UFS fest, dass die Yachtverlosung im bürgerlichen Recht ein Glücksvertrag ist, bei welchem die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird. Die gegenständliche Yachtverlosung besteht darin, dass der Bw., um die bestimmte Yacht zu veräußern, nach einem vorher im Internet bekannt gemachten Spielplan, der als Teilnahmebedingungen bezeichnet wurde, Lose elektronisch mit der Bestimmung verkaufte, dass die Yacht demjenigen zufallen soll, dessen Los gezogen wird. Zwischen dem Verloser und den einzelnen Teilnehmern wurden Verträge über ein gehofftes Recht auf den Erwerb einer Yacht abgeschlossen. Die Teilnehmer erwarben durch den Kauf eines Loses noch keinen Anspruch auf Übereignung einer Yacht, sondern lediglich die Gewinnchance. Aus Sicht der Teilnehmer ist das Recht auf den Erwerb der Yacht ungewiss. Ob einer der Teilnehmer die Yacht, den Gewinn erwirbt, hängt vom Eintritt oder Nichteintritt der „Hoffnung“, der Ziehung ihres Loses ab. Die Teilnahmebedingungen sprechen ausdrücklich von „Los“. Das ermöglicht die Einordnung der Yachtverlosung bei den Glücksverträgen iS, sie ist ein „Spiel“ in Losen, bei welchem bestimmte Sachen Gewinn sind. (*Wolff* in *Klang* III, 914). Mit der Losziehung ist

die Gewinnchance des Gewinners, der nun feststeht, realisiert, die Übertragung der Yacht erfolgt erst als Erfüllung infolge der Losziehung. Da § 1267 ABGB und § 33 TP 17 Abs. 1 GebG identen Wortlaut haben, ist die Yachtverlosung im Ordnungsgefüge des gesamten § 33 TP 17 GebG „Glücksverträge“ zu verorten.

Dem Bw. wird insoweit Recht gegeben, als bürgerlichrechtlich jeder Kauf von Losen ein eigenes Rechtsgeschäft ist. Gebührenrechtlich entsteht bei diesem Spezialfall nicht pro Kauf von Losen die Gebührenschuld. Entgegen der Meinung des Bw. ist mit der Veröffentlichung der Spielbedingungen und dem Kauf des ersten Loses das Rechtsgeschäft Glücksvertrag vom Typus Spiel in Losen abgeschlossen worden. Das ergibt sich aus § 16 Abs. 5 lit. b GebG, wonach die Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, die Gebührenschuld auslöst. Die Vornahme der Handlung ist bereits die Veröffentlichung der Spielbedingungen im Internet. Da das Gebührengesetz den Abschluss von Rechtsgeschäften besteuert, löst bereits der erste Loskauf in Zusammenhang mit der Vornahme der Handlung die Gebührenpflicht aus. Es kommt nicht darauf an, ob die Verlosung abgebrochen wurde. Nach den Teilnahmebedingungen erfolgte der Kauf, indem bei Bezahlung und Registrierung des Teilnehmers auf der Website im Internet ihm eine Registrierungsnummer vergeben wurde. Der Teilnehmer erwirbt sein Los mit dem Einlangen des Betrages auf das Treuhandkonto. Im gegenständlichen Fall ist das Rechtsgeschäft bereits zustande gekommen.

Das Glücksspiel Ausspielung wird nicht im Gebührengesetz, sondern im Glücksspielgesetz definiert. Da § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG auf das Glücksspielgesetz verweist, ist zu untersuchen, ob Yachtverlosungen unter § 1 Abs. 1 GSpG fallen.

2. Die Objektverlosung ist ein Glücksvertrag iS, ein Spiel, bei welchem Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb eines Objektes (Yacht).

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

Als Ausspielungen zählt das Glücksspielgesetz Lotto, Toto, Zusatzspiel, Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien, elektronische Lotterien, Bingo und Keno auf. Das Recht zur Durchführung von Ausspielungen kann nach § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen werden, wofür sowohl die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG als auch die Gebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG zu entrichten sind. Oder die Konzession zum Betrieb einer Spielbank (§ 21 GSpG) wird erteilt, dann ist die Spielbankabgabe zu entrichten (§ 28 GSpG). Das Recht zur Durchführung sonstiger Ausspielungen, wie sonstige

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

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

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

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

psychologischen Ebene angesiedelt und stellt insofern ein „loses Synallagma“ dar. Die Leistung des Unternehmers besteht darin, dass er im Spieler durch sein Verhalten die Erwartung der allfälligen Gewinnauszahlung weckt.

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

Im Hinblick auf § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG sind Yachtverlosungen Glücksspiele gemäß § 1 Abs. 1 GSpG. Die Yachtverlosung wird von einem Veranstalter angeboten, bzw. handelt es sich um eine sonstige Veranstaltung, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Der Bw. als Eigentümer der Yacht ist demnach Veranstalter, er veranstaltet die Yachtverlosung. Die Yachtverlosung wendet sich an die Öffentlichkeit dadurch, dass die Teilnahmebedingungen im Internet angeboten werden. Bei der Yachtverlosung handelt es sich um ein Glücksspiel, bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Die Yachtverlosung beruht auf einem synallagmatischen Verhältnis von vermögensrechtlicher Leistung und erhoffter vermögensrechtlicher Gegenleistung. Die Teilnehmer haben einerseits einen vermögensrechtlichen „Einsatz“ zu leisten, der im Loskauf besteht. Andererseits müssen den Teilnehmern für diese Einsätze als vermögensrechtliche Gegenleistungen ein "Gewinn" durch den Veranstalter in Aussicht gestellt werden (*Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG (1998) § 2 Tz I.4). Der Gewinn besteht im Recht auf Erwerb der Yacht. Ebenso wie im bürgerlichen Recht wird hier betont, dass das Austauschverhältnis bei der Objektverlosung zwischen Loskauf =

Spieleinsatz und Gewinnchance besteht. Der Bw. als Veranstalter verpflichtet sich für den ungewissen Fall der Ziehung, einen Gewinn (Preis), die Yacht zu übergeben.

Zusammenfassend stellt der UFS fest, dass sowohl nach dem bürgerlichen Recht, als auch nach dem Glücksspielgesetz die Yachtverlosung eindeutig als Glücksspiel charakterisiert wird, bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung der Gewinn der Yacht zukommen soll. Dabei hängt der Gewinn vorwiegend oder ausschließlich vom Zufall ab. Der Glücksvertrag wird durch das Austauschverhältnis von Loskauf gegen Gewinnchance einer Yacht charakterisiert. Das Finanzamt beurteilte die gegenständliche Yachtverlosung nach lit.a leg.cit. Die Lit.a des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG ist die gebühren- bzw. verkehrssteuerspezifische Rechtsfolge: wird ein Glücksvertrag im Typus eines Spiels abgeschlossen, das sich an die Öffentlichkeit wendet und bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung ein Gewinn wie zum Beispiel das Recht auf den Erwerb einer Yacht zukommen soll, dann fallen Gebühren an und zwar, wenn die Gewinne in Waren und/oder geldwerten Leistungen bestehen....12%. Die Lit. a befasst sich nicht mehr damit, welche Art Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde, sondern mit der Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz.

Nach Ansicht des UFS ist eine Objektverlosung bzw. Yachtverlosung ein Glücksvertrag, wodurch die Hoffnung auf die Gewinnchance einer Yacht versprochen und angenommen wird. Die Yachtverlosung ist ein Glücksspiel gemäß § 1 Abs. 1 Glücksspielgesetz, da Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Der Gewinn besteht im Recht auf den Erwerb einer Yacht und er wird durch Ziehung eines Loses ermittelt. Die Yachtverlosung ist als Spiel in Losen bürgerlichrechtlich eine Ausspielung und kann damit dem Glücksspielgesetz als auch dem Gebührengesetz unterliegen. Unter die Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG fällt eine Yachtverlosung dann, wenn der Unternehmer (Veranstalter) den Teilnehmern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Nach Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff enger gefasst als der bürgerlichrechtliche, da eine Ausspielung nach dem Glücksspielgesetz nur dann vorliegt, wenn eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird. Glücksspiele im Familienkreis und Veranstaltungen, die meist in Form von Preisausschreiben durchgeführt werden, sollten nicht als Ausspielungen iSd Glücksspielgesetzes gelten. Wird durch eine Objektverlosung nicht eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet, unterliegt sie dem § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 GebG.

3. Rückgängigmachung der Verlosung

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 (BGBl. 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 Gebührenschild nicht auf.

Die bisherigen Entscheidungen des UFS, z.B. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; UFS 5.4.2007, RV/1338-W/05; RV/1662-W/06; RV/0031-W/02, Seite 41ff; 27.1.2009, RV/0470-W/02) befassten sich mit dem Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 – allerdings lit. b, für welche die Gebührenschild mit der Fälligkeit der Gewinne entsteht, und nicht wie hier lit. a. - GebG, der von der Satztechnik her generell die Veranstaltung von Glücksspielen, gleichgültig ob in Form von Kartenspielen oder Ausspielungen, nach wie vor im Auge hatte. Gleichzeitig wurde der Lichtkegel durch den Terminus „Glücksspiele“ auf das Rechtsgeschäft gerichtet. § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG spricht nur (mehr) von Veranstalter des Glücksspiels und von sonstigen Veranstaltungen. Im Gegensatz zum bürgerlichem Recht, nach welchem die Verträge mit den einzelnen Teilnehmern im Zeitpunkt des Loskaufes zustande kommen, wird die Gebührenschild gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG in Verbindung mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit.a GebG mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, ausgelöst. Die Vornahme der Handlung ist die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich einerseits aus der Vertragsnatur der 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 Steuerschild keinen Einfluss haben (Stoll, Das Steuerschildverhältnis, 32). Der Glücksvertrag kommt spätestens mit dem Loskauf zustande, die Ziehung ist die Erfüllung des Glücksvertrages Yachtverlosung. Das Gebührengesetz besteuert das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und verankert diesen Grundsatz in § 17 Abs. 5 GebG. Wenn daher eine Yachtverlosung 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 Gebührenschild nicht aufhebt, in Verbindung mit § 16 Abs. 5 lit. b GebG, wonach die Gebührenschild nicht mit der Unterschrift unter die Urkunde, sondern mit der Vornahme der Handlung, die den Tatbestand verwirklicht, entsteht. Die entstandene Gebührenschild 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 Gebührenschild (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 *Schwimmann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1). Dieses Risiko der Gewinnchance spannt sich vom Hoffnungskauf der noch nicht inventarisierten Erbschaft bis zum Kartenpokerspiel. Beim Hoffnungskauf der noch nicht inventarisierten Erbschaft kann sich für den Verkäufer die Hoffnung vereiteln, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Erbschaft sehr viel mehr wert war, als er Kaufpreis dafür erhalten, bzw. für den Käufer, wenn sich nachträglich herausstellt, dass er im Vergleich zum Wert der Erbschaft einen viel zu hohen Kaufpreis gezahlt hat – er trägt gemäß § 1276 ABGB die Gefahr der ganz vereitelten Erwartung. Im Vergleich zum Kartenpokerspiel (zum Beispiel UFS 5.4.2007, RV/0031-W/02) sind die Teilnahmebedingungen der Yachtverlosung die Spielregel, die das Spiel generell in ihrem Ausgang vorherkalkuliert hat. Wie beim Kartenpokerspiel kommt der vorbehaltene Abbruch der Verlosung der Möglichkeit des Verlassen des Spiels durch „Wegwerfen der Karten“ gleich, wenn der Spieler meint, seine „winning strategy“ wäre nicht aufgegangen. Der Glücksvertrag kommt unbedingt zustande. Wird die Verlosung vor der Ziehung abgebrochen, kann das Versprechen des Verlosers, demjenigen die Yacht zu übereignen, dessen Los gezogen wurde, nicht mehr erfüllt werden.

Im gegenständlichen Fall kam bei der Yachtverlosung das Rechtsgeschäft dadurch zustande, dass der Bw. 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 Yacht kommt es beim Entstehen der Gebührenschuld nicht an. Nach den eigenen Angaben des Bw. wurden 600 Lose verkauft. Der Abbruch der Verlosung und die Rückzahlung der Einsätze an die Teilnehmer vermögen nach § 17 Abs. 5 GebG die einmal entstandene Gebührenschuld nicht mehr aufzuheben.

4. Zusammenfassung

Die Rechtsgeschäftsgebühren beziehen ihre Kerntatbestände aus dem bürgerlichen Recht, doch grundsätzlich sind sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise textiert. Die im § 33 TP 17 GebG verwendete Definition der Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird, entspricht dem § 1267 ABGB. § 33 TP 17 GebG folgt auch der Unterscheidung Glücksverträge ieS (Wette, Spiel, Los) und Glücksverträgen iwS, wie zum Beispiel Leibrenten, Hoffnungskäufe uä. Verträge (Krejci in Rummel, Kommentar zum ABGB, 2. Band², zu §§ 1267-1274, RZ 5 und 6; Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17, Rz 3; Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, RZ 1; Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18h; Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7c). Da § 1267 ABGB und § 33 TP 17 Abs. 1 GebG identen Wortlaut haben, ist die Yachtverlosung als Objektverlosung im Ordnungsgefüge des gesamten § 33 TP 17 GebG „Glücksverträge“ zu verorten. Die Yachtverlosung ist ein Glücksvertrag, bei welchem die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles, nämlich die Gewinnchance auf das Recht des Erwerbes eine Yacht, versprochen und angenommen wird. Das aleatorische Moment der Ungewissheit über den Ausgang liegt darin, dass der Teilnehmer, der das Recht auf den Erwerb der Yacht erhält, durch Los (Ziehung) bestimmt wird (*Binder* in *Schwimmann*, ABGB³, V, § 1270 Rz 1, *Wolff* in *Klang*², V, 982). Bürgerlichrechtlich zählt die Objektverlosung zum „Spiel“ Ausspielung einer Sache, die einem Ausspieler gehört. Die Ausspielung wird dann als Spiel in Losen (Lotterie) bezeichnet, wenn bestimmte Sachen Gewinn sind. (*Wolff* in *Klang* III, 914). Die Objektverlosung ist kein Hoffnungskauf, da § 1273 ABGB das Spiel in Losen als Wette oder Spiel konstruiert. (*Wolff* in *Klang* III, 914; *Arnold*, Rechtsgebühren Kommentar⁸ (2006), zu § 33 TP 17, Rz 4; *Fuchs*, Die Immobilienverlosung. „Traumhaus um 99 Euro“ – Immobilienverlosungen boomen. Laut BMF seine sie zulässig, *ecolex* 2009, 118). Von „Los“ spricht man, wenn eine Zahl individuell (z.B. durch Nummern) unterscheidbarer Scheine verkauft und dann auf irgendeine vorher bestimmte Weise festgestellt wird, welchem Eigentümer eines solchen Scheines eine Leistung gebührt. Das Los ist ein Inhaberpapier (*Wolff* in *Klang* III, 913). Im Berufungsfall waren die

Lose im Internet den „Scheinen“ nachgebildet und sind individuell durch elektronisch vergebene Nummern unterscheidbar. *Ehrenzweig* zählt auch die Lotterie und das Ausspielgeschäft zum Spiel und ordnet – bürgerlichrechtlich – die Objektverlosung („das Ausspielen von Liegenschaften“) den Ausspielungen zu (*Ehrenzweig*, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts II/1², 1928, 619). Die Objektverlosung ist ein Spiel, bei welchem der Verloser, um seine Yacht zu veräußern, nach den vorher veröffentlichten Verlosungsbedingungen Lose mit der Bestimmung verkauft, dass seine Yacht demjenigen, der das gewinnende Los zieht, zufallen soll, und jeder der Loskäufer die Hoffnung hat, die Yacht durch die Losziehung zu gewinnen. (*Binder in Schwimann*, ABGB³, V, § 1267 Rz 1; *Wolff in Klang*², V, 984). Mit dem Abschluss des individuellen Vertrages werden die Spielbedingungen zwischen den Vertragsparteien zum Bestandteil des vertraglichen Versprechens (vgl. UFS 13.12.2004, RV/0421-W/02; 5.4.2007, RV/1338-W/05 ua., 27.1.2009, RV/0470-W/02, die allerdings zu lit.b des § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG ergingen, was einen Einfluss auf den Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld hat). Diese Definition entspricht dem bürgerlichen –rechtlichen Glücksvertragsbegriff und damit auch der Intention der Besteuerung von Rechtsgeschäften mit der Rechtsgeschäftsgebühr (§ 15 Abs. 1 GebG lautet:

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

Die Yachtverlosung ist als Spiel in Losen bürgerlichrechtlich eine Ausspielung und kann damit sowohl dem Glücksspielgesetz als auch dem Gebührengesetz unterliegen. Unter die Ausspielung gemäß § 2 Abs. 1 GSpG fällt eine Yachtverlosung dann, wenn der Unternehmer (Veranstalter) den Teilnehmern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 der glücksspielgesetzliche Ausspielungsbegriff enger gefasst als der bürgerlichrechtliche, da eine Ausspielung nach dem Glücksspielgesetz nur dann vorliegt, wenn eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet wird. Glücksspiele im Familienkreis und Veranstaltungen, die meist in Form von Preisausschreiben durchgeführt werden, sollten nicht als Ausspielungen iSd

Glücksspielgesetzes gelten. Wird durch eine Objektverlosung nicht eine in erster Linie auf Gewinn gerichtete Tätigkeit entfaltet, unterliegt sie als Glücksspiel bei welchem den Teilnehmern durch Verlosung der Gewinn einer Yacht zukommen soll, dem § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit. a GebG.

Im Gegensatz zum bürgerlichem Recht, nach welchem die Verträge mit den einzelnen Teilnehmern im Zeitpunkt des Loskaufes zustande kommen, wird die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG in Verbindung mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit.a GebG mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, ausgelöst. Die Vornahme der Handlung ist die Veröffentlichung der Teilnahmebedingungen im Internet im Zusammenhang mit dem ersten Loskauf, was sich einerseits aus der Vertragsnatur der 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. Daraus folgert der UFS, dass dann, wenn eine Objektverlosung vor der Ziehung abgebrochen wird, die Rechtsgebühr aufgrund des § 17 Abs. 5 GebG aufrecht bleibt, da ja nicht nur die Teilnahmebedingungen veröffentlicht waren, sondern auch Loskäufe gegen Gewinnchance tatsächlich stattfinden, selbst wenn die Einsätze nach Abbruch rückerstattet werden.

Die gegenständliche Objektverlosung ist als Glücksspiel eine sonstige Veranstaltung iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG, die sich an die Öffentlichkeit wendet und bei der den Teilnehmern durch Verlosung eine Yacht als Gewinn zukommen sollen. Sie ist mit 12% vom Gesamtwert aller nach den Teilnahmebedingungen bedungenen Einsätze, d.h. aufgelegten Losen, zu vergebühren.

Der UFS entgegnet den Berufungseinwendungen, dass Yacht-/Objektverlosungen Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. a GebG auslösen. Mit der Veröffentlichung der Spielbedingungen und dem Kauf des ersten Loses ist das Rechtsgeschäft Glücksvertrag vom Typus Spiel in Losen abgeschlossen worden, da bei der Yachtverlosung Kauf des Loses gegen Gewinnchance auf das Recht des Erwerbes einer Yacht im Austauschverhältnis stehen. Die ersten Lose wurden am 8.4.2009 verkauft. Damit ist die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 5 lit.b GebG spätestens entstanden. Als Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 17 lit. a GebG ist nicht von den tatsächlich verkauften Losen auszugehen, sondern die aufgelegten Lose laut Verlosungsbedingungen mal Lospreis als „Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“ zu nehmen. Wird die Yachtverlosung vor der Ziehung rückgängig gemacht, da zu wenig Lose verkauft wurden,

führt das gemäß § 17 Abs. 5 GebG nicht zu Aufhebung der einmal entstandenen Steuerschuld.

5. Schlussfolgerungen

Die Berichtigung des Bescheidspruches erfolgte, da nach den Teilnahmebedingungen 4499 Lose und nicht 4449 Lose aufgelegt worden waren. Es handelt sich um einen bloßen Schreibfehler, die Gebühr wurde durch den Bw. tatsächlich richtig berechnet: $4499 \text{ Lose} \times 99 \text{ Lospreis} = 445.401 \text{ Euro} \times 12\% = 53.448,12 \text{ Euro}$.

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

Knüpfen steuerliche Tatbestände an das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes an, kann eine „Rückgängigmachung“ des Geschäftes auf die mit der Verwirklichung eines Tatbestandes dieser Art verbundenen Rechtsfolge der Entstehung der Steuerschuld keinen Einfluss haben (*Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis, 32). Mit dem Loskauf ist der Glücksvertrag zustande

gekommen, weswegen ein allfälliger Abbruch der Verlosung die bereits entstandene Gebührenschuld gemäß § 17 Abs. 5 GebG nicht mehr beseitigt. Ein in den Teilnahmebedingungen vorbehaltener Abbruch der Verlosung ist keine Bedingung gemäß § 16 Abs. 7 GebG bzw. § 17 Abs. 4 GebG, sondern als von beiden Vertragsteilen bewusst und gewollt übernommenes Risiko der Gewinnchance immanenter Bestandteil aller Glücksverträge. Die Teilnahmebedingungen der Yachtverlosung sind die Spielregel, die das Spiel generell in ihrem Ausgang vorherkalkuliert hat, ähnlich wie beim Kartenpokerspiel. Im Vergleich zum Kartenpokerspiel kommt der vorbehaltene Abbruch der Verlosung der Möglichkeit des Verlassens des Spiels durch „Wegwerfen der Karten“ gleich, wenn der Spieler meint, seine „winning strategy“ wäre nicht aufgegangen. Der Glücksvertrag kommt unbedingt zustande. Wird daher die Yachtverlosung vor der Ziehung abgebrochen, bleibt die Rechtsgeschäftsgebühr aufgrund des § 17 Abs. 5 GebG aufrecht.

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

Wien, am 9. April 2010