

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache der Bf., Adr., vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, Gesäusestraße 21-23, 8940 Liezen gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des FA Graz-Umgebung (nunmehr FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel) vom 14.10.2009 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG 1957 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

Die steuerliche Vertretung der Bf. (in der Folge nach der nunmehr geltenden Rechtslage auch Beschwerdeführerin /Bf. genannt) fragte am 16. März 2009 beim Finanzamt an, ob und in welchem Umfang bei einer abgebrochenen Hausverlosung die Entstehung der Gebührenschuld verhindert werden könne.

Auf der Homepage der Bf. ([www.zzz.at](http://www.zzz.at)) war auszugsweise zu lesen:

*„Gewinnen Sie den neu renovierten 3 ½ Sterne Betrieb oder werden Sie mit dem Gewinnlos reich!!*

*Einsatz nur 199 €*

*Werden Sie Millionär mit nur 199 € Einsatz.*

*Selbstverständlich wird das gesamte Gebäude inklusive Grundstück und allen anfallenden Gebühren und Steuern schuldenfrei übergeben.*

*Die Chancen auf das Gewinnlos stehen hier enorm hoch, da nur 21.099 Lose zu je 199 € aufgelegt werden. Der Losverkauf hat am 3. März 2009 begonnen und läuft voraussichtlich bis 31. August 2009.*

*Sie können das Gebäude auch verkaufen, verpachten, als Wertanlage nutzen oder selbst weiterführen.*

*Der „Betrieb“ wäre für Sie auch der einfache Weg in die Selbständigkeit. Das Gebäude wird mit der komplett neu renovierten Einrichtung schuldenfrei übergeben.*

*Das gesamte Gebäude inkl. Grundstück hat einen Schätzwert lt. Gutachten (Februar 2009) von unglaublichen 3,2 Millionen Euro.*

*Der neu renovierte Betrieb ist ein wirtschaftlich erfolgreiches Lokal in der A-Region, dass sich in kürzester Zeit einen Namen gemacht hat und wird schweren Herzens aus privaten Gründen verlost. Natürlich wird der Betrieb bis Ende der Verlosung uneingeschränkt fortgeführt“.*

Im Finanzamtsakt ist ein Auszug aus dem Schätzgutachten vom Februar 2009 vorhanden, wonach die Grundstücke Nr. 1 und 2 Baufläche mit einer Nutzfläche von 2.816 m<sup>2</sup> bewertet wurden, als Betrieb Gasthof/Disco/Pizzeria geführt werden und der Sachwert der Liegenschaft 3.200.000 € betrage.

Die Verlosungsbedingungen auf der Homepage lauteten auszugsweise:

*„1. Durch Erwerb eines Loses hat man unter nachstehenden Bedingungen die Möglichkeit Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft zu werden, wobei sämtliche anfallenden Kosten, Gebühren und Steuern, die für den Eigentumserwerb anfallen, von der Veranstalterin, die auch Liegenschaftseigentümerin ist, getragen werden.*

*2. Jeder Teilnehmer(in) hat sich auf der vorgesehenen Seite unter Angaben seiner (ihrer) Personalien wie Familienname, Vorname, Geburtstag, Wohnadresse, Staatsbürgerschaft, zu registrieren, wodurch für jedes gekaufte Los eine Registriernummer per Email vergeben wird. ....*

*4. Nur wenn der Lospreis zur Gänze bezahlt wurde, erhält man spätestens zwei Wochen vor Stattfinden der Verlosung eine Losnummer, welche vom ersten Loskauf aufsteigend vergeben wird.*

*5. Die Einzahlung hat auf das treuhändig verwaltete Fremdgeldkonto des RA Mag. AB zu erfolgen, der für die Eigentumsübertragung von der Veranstalterin der Bf. als Liegenschaftseigentümerin beauftragt wurde.*

*.....*

*7. Sollten 7 Tage vor dem Verlosungstermin, 24:00 Uhr MEZ, nicht alle Lose verkauft worden sein, wird kurzfristig darüber informiert, ob eine Verlosung noch kostendeckend durchgeführt werden kann oder ob der Verlosungstermin verschoben d.h. die Zeit der Loskaufmöglichkeit verlängert wird, wobei diese Entscheidung ausschließlich der Veranstalter entscheidet und die Teilnehmer keinen Rechtsanspruch daraus ableiten können.*

*.....*

*11. Der oder die Glückliche, dessen oder deren Los gezogen wurde, wird vom Rechtsanwalt unter der bei der Registrierung angegebenen Wohnadresse bzw. Email-Adresse informiert, welche(r) sich innerhalb von 20 Tagen mit dem Rechtsanwalt in Verbindung zu setzen hat, um den bereits vorgefertigten Vertrag zu unterfertigen, um sein (ihr) Recht zu wahren. ....*

.....

*14. Der Objekteigentümer haftet nicht für ein bestimmtes Flächenmaß, Erträgnis oder eine bestimmte Beschaffenheit des gegenständlichen Objektes, wohl aber leistet er volle Gewähr dafür, dass dasselbe frei von Geldlasten in das alleinige Eigentum des gezogenen Teilnehmers übergeht. ....*

.....

*16. Sollten nicht alle Lose verkauft werden und eine kostendeckende Verlosung nicht möglich sein, so erhält jede(r) Teilnehmer(in) den einbezahlten Betrag abzüglich einer Bearbeitungsgebühr von max. 49 € pro Los (welcher Betrag für Kosten, Spesen, Steuern und Gebühren verrechnet wird) rücküberwiesen. ....*

.....

*21. Es handelt sich gegenständlich um eine einmalige Verlosung des Objekteigentümers (Veranstalter), weshalb diese nicht unter das Glücksspielmonopol des Bundes fällt.“*

Mit Schreiben vom 20. April 2009 teilte der Steuerberater der Bf. dem Finanzamt mit, dass Herr CD als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den Gasthof „Betrieb“ mit Restaurant, Pizzeria, Discothek, Appartements und Zimmer betreibt und seit 3. März 2009 die Verlosung des Gasthofes über die eingerichtete Homepage [www.zzz.at](http://www.zzz.at) beworben werde, wobei insgesamt 39.999 Lose zu je 99 € aufgelegt worden seien. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung seien Liegenschaften als unbewegliche Sachen weder unter „Waren“ noch unter „Geld“ iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG subsumierbar. Sollten die Immobilienverlosungen dennoch nicht von der Rechtsgeschäftsgebühr ausgenommen sein, stelle sich die Frage, ob tatsächlich der Betrag, der sich aus der Gesamtheit aller aufgelegten Lose, multipliziert mit dem Lospreis, die Bemessungsgrundlage bildet. Gesetzeszweck des Gebührengesetzes sei die Besteuerung bestimmter Rechtsgeschäfte, nicht jedoch die Besteuerung von Veranstaltungen, sodass bloß jedes einzelne mit der Veranstaltung verbundene Rechtsgeschäft der Gebührenpflicht unterliege und nur jeder tatsächliche Loskauf die Rechtsgeschäftsgebühr auslöse. Auch wären nur jene Lose nach dem Spielplan als bedungen anzusehen, die auch tatsächlich verkauft wurden, da nur diese eine Gewinnchance hätten und somit Teil des Spielplans werden. Somit falle Rechtsgeschäftsgebühr nur von den verkauften Losen an und die Bemessungsgrundlage könne erst nach Beendigung des Losverkaufes festgestellt werden.

Im Zuge einer Internetrecherche des Finanzamtes vom 2. April 2009 ist aufgefallen, dass die Verlosungsbedingungen geändert worden sind, sodass statt der bisherigen 21.099 Lose zu je 199 € nunmehr 39.999 Lose zu je 99 € aufgelegt waren und auf der vorhin bereits genannten Homepage des Bf. war nachzulesen, dass eine Vielzahl von Interessenten bereit wären, einen Lospreis von 99 € statt 199 € zu bezahlen und deshalb die Losauflage und der Lospreis geändert wurden. Die bisherigen Loskäufer würden entweder den Mehrbetrag retourniert erhalten oder ein zusätzliches Los erhalten. Verlost werde die EZ 3 KG B samt dem darauf errichteten Betrieb, die derzeit auf der Liegenschaft einverleibten Pfandrechte würden mit der grundbücherlichen Durchführung des Verlosungsergebnisses gelöscht werden. Der oben dargestellte Inhalt

der Verlosungsbedingungen wurde lediglich im Pkt. 7. geändert, wonach wenn nicht bis zum 20.12.2009, 24:00 Uhr MEZ, zumindest 39.500 Lose verkauft worden seien, werde kurzfristig darüber informiert, ob eine Verlosung noch kostendeckend durchgeführt werden könne oder ob der Verlosungstermin verschoben d.h. die Zeit der Loskaufmöglichkeit verlängert werde, wobei diese Entscheidung ausschließlich der Veranstalter entscheide und die Teilnehmer keinen Rechtsanspruch daraus ableiten könnten.

Durch eine weitere Internetabfrage des Finanzamtes am 3. Juli 2009 wurde dem Finanzamt bekannt, dass die Verlosung eingestellt wurde, weil eine kostendeckende Verlosung nicht möglich sei. Jeder Teilnehmer erhalte den eingezahlten Betrag abzüglich einer Bearbeitungsgebühr von max. 24 € pro Los rücküberwiesen.

Daraufhin führte das Finanzamt weitere Ermittlungen durch und die steuerliche Vertretung der Bf. beantwortete das Ergänzungsersuchen wie folgt:

*„Die Verlosung wurde der Öffentlichkeit mit dem erstmaligen Internetauftritt [www.zzz.at](http://www.zzz.at) am 27. Jänner 2009 bekannt gemacht und das erste Los wurde am 4. März 2009 mittels Internetregistrierung verkauft. Der Losverkauf fand nur über die Internetregistrierung und direkte Überweisung auf das Treuhandkonto statt. Veranstalter der Verlosung und Eigentümer des Verlosungsobjektes ist die Beschwerdeführerin, vertreten durch den Geschäftsführer Herrn CD . Gegenstand der Verlosung ist die EZ 3 KG B samt dem darauf errichteten Betrieb . Die geänderten Verlosungsbedingungen wurden am 28. März 2009 der Öffentlichkeit und den bisherigen Loskäufern bekannt gegeben. Das erste Los zu diesen geänderten Bedingungen wurde am 28. März 2009 verkauft. Die ersten Teilnahme- und Loskaufbedingungen galten vom 26.2.2009 bis 27.3.2009, die geänderten ab 28.3.2009. Am 31.5.2009 wurde die Verlosung abgesagt und die Öffentlichkeit darüber per Internetauftritt informiert. Lt. Mitteilung des Treuhänders hat sich ein Guthaben von 5.937,18 € aus Losverkäufen ergeben, sämtlichen Loskäufern wurde der gesamte Lospreis ohne Abzug einer Bearbeitungsgebühr rückerstattet, sodass aus den Losverkäufen der Bf. kein Loserlös verblieb.“*

Die entsprechenden Nachweise wurden dem Finanzamt mit der Beantwortung vorgelegt.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt für das Glücksspiel nach § 1 Abs. 1 GSpG, lt. Bekanntgabe unter [www.zzz.at](http://www.zzz.at) mit Beginn des Losverkaufs am 3.3.2009, die Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG in Höhe von 503.844,12 € fest. Die Gebühr wurde mit 12% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 4.198.701 € berechnet. In der Begründung des Bescheides führte das Finanzamt auszugsweise aus, dass die Festsetzung erfolgte, da der Betrag der selbst zu berechnenden Gebühr nicht bekannt gegeben worden sei bzw. sich nicht als richtig erwiesen habe. Für die Verlosung des Gasthofes seien 21.999 Lose zu je 199 € aufgelegt worden, dem entspreche die Lospreissumme von 4.198.701 €. Das erste Los sei am 4.3.2014 per Internet verkauft worden. Aus den vorgelegten Unterlagen zur Vorhaltsbeantwortung gehe das Finanzamt davon aus, dass der gebührenpflichtige Tatbestand im März 2009 gesetzt worden sei. Nach Zitierung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen führte das Finanzamt weiter aus, dass weder die spätere Erhöhung der Anzahl der Lose unter gleichzeitiger

Herabsetzung des Lospreises noch die Absage der Durchführung der Verlosung eine Auswirkung auf die Höhe der Gebühr bzw. auf die bereits entstandene Gebührenschuld habe.

„Ware“ im Zusammenhang mit § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG sei nach allgemeinem Verständnis jedenfalls jede handelbare körperliche Sache, beweglich oder unbeweglich. Es komme daher nicht darauf an, ob der Gewinn in Form einer Liegenschaft als „geldwerte Leistung“ qualifiziert werden könne um die Gebührenpflicht zu begründen. Der „Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“ ergebe sich aus Sicht des Auslobers aus dem Preis und der Anzahl der Lose, der Auslober verwende die Begriffe „Preis, Los“ für „Einsatz“ und „alle Lose“, „21.099 Lose“ für den bekannt gegebenen – damit durch ihn „bedungenen Spielplan“. Bei der gegenständlich ausgelobten Verlosung seien die Spielanteile zunächst nur ihrer Anzahl nach festgelegt worden, die Nummerierung sei erst im Zuge der Registrierung erfolgt und nach Bezahlung des Lospreises seien die Losnummern zugeordnet worden, bei der Ziehung entscheide das „Los“ im Sinne von Zufall. Sobald der erste Teilnehmer an der Verlosung – nach Registrierung und Bezahlung – Vertragspartner der Bf. geworden sei, sei das Versprechen des Auslobers angenommen worden, spätestens mit dem ersten Loskauf sei der Spielplan nachweislich verbindlich und somit „bedungen“.

Bei dem in § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 GebG erfassten Glücksspiel (§ 1 Abs. 1 GSpG), das von einem Veranstalter angeboten oder organisiert wird und bei sonstigen Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, werde das Versprechen als solches angenommen, sobald ein Adressat das Versprechen angenommen hat. Auf das Zustandekommen weiterer zweiseitiger Verträge zwischen der Bf. und weiteren Spielteilnehmern komme es beim ggst. Gebührentatbestand nicht an.

§ 16 GebG knüpfe bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen an die Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, an. Die „Handlung“ sei „vorgenommen“, sobald das Versprechen der Hoffnung angenommen worden sei, durch wie viele Einzelne das Versprechen angenommen worden sei, sei nicht Gegenstand dieser Anknüpfung in § 16 GebG. Somit löse nicht nur jeder tatsächliche Loskauf die Rechtsgeschäftsgebühr aus.

Nach § 26 GebG seien bei der Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte und betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln. Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr sei daher von vornherein festgestanden und der zeitgerechten Selbstberechnung sei keine Ungewissheit über die Höhe der Bemessungsgrundlage im Wege gestanden.

Die Einstellung des Losverkaufes habe keine Auswirkung auf die bereits erfolgte Verwirklichung des gebührenpflichtigen Tatbestandes und die entstandene Gebührenschuld gehabt. Da der Tarif des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG an den „Gesamtwert der nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“ und nicht an einen tatsächlich zugekommenen Gewinn anknüpfe, habe es auch keine Auswirkung, dass

der ausgelobte Gewinn keinem Gewinner mehr zufallen könne. Deshalb sei die Gebühr gemäß § 201 BAO festzusetzen gewesen.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin die Berufung (nach der nunmehr geltenden Rechtslage Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass nach dem Gebührengesetz nur jene Rechtsgeschäfte, die auch zustande gekommen sind, der Gebühr unterliegen würden. Bei Heranziehen der Gesamtlose würden auch solche Lose miteinbezogen werden, die nicht verkauft worden seien, also solche, bei denen es zu keinem entsprechenden Rechtsgeschäft habe kommen können. Mangels Losverkaufes könne nicht von Vertragsteilen gesprochen werden, die gemäß § 28 Abs. 3 GebG als Gebührenschuldner in Betracht kommen würden (UFS 27.1.2008, RV/0470-W/02, hier werde die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. b GebG bei sonstigen Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG behandelt). Nach Zitierung von Auszügen aus dieser UFS-Entscheidung bringt die Bf. vor, dass die ggst. Berufung auf dieser UFS-Entscheidung aufbaue, da das Rechtsgeschäft bei der Hausverlosung erst mit dem einzelnen Loskauf zustande gekommen sei bzw. durch Nichtabwicklung der Verlosung wieder rückgängig gemacht worden sei, die Rechtsgeschäftsgebühr sei nicht von den nichtverkauften Losen zu entrichten, da diesbezüglich kein Rechtsgeschäft zustande gekommen sei.

Zur Bemessungsgrundlage zitiert die Bf. aus dem Artikel des Herrn Dr. Christian Gregorich in der SWK 11/2009, S. 416, wonach lediglich die Besteuerung der tatsächlich gezahlten Einsätze denkbar wäre und auch dies nur unter der Voraussetzung, dass diese nicht infolge des Nichtzustandekommens der Verlosung und somit wegen Rückabwicklung der Loskäufe gar nicht erst zustande komme. Im ggst Fall sei die Bf. auf Grund der Rückerstattung aller Lospreise ohne Abzug einer Bearbeitungsgebühr kein Loserlös geblieben.

Weiters seien Liegenschaften als unbewegliche Sachen begrifflich weder unter „Waren“ noch unter „Geld“ subsumierbar, die vom BMF postulierte Gebührenpflicht könne folglich nur vorliegen, wenn die Übertragung einer Liegenschaft als „geldwerte Leistung“ eingestuft werde. Somit könne für Liegenschaftsverlosungen keine Rechtsgeschäftsgebühr anfallen. Die Bf. zitiert auch aus dem Artikel des Mag. Christian Berger, SWK 20/2009, in dem die Meinung vertreten wird, dass Liegenschaften nicht unter den Begriff „Ware“ iSd Gebührengesetzes fallen würden und es keine Gebührenpflicht für Grundstücksverlosungen gäbe.

Zusätzlich zitiert die Bf. aus dem Artikel von Dr. Reinhold Beiser, Grundstücksverlosungen, Kumulation von Gebühren und Grunderwerbsteuer, SWK 13/14/2009, S. 475, wonach Grundstücksverlosungen dem Grunderwerbsteuergesetz und der Eintragungsgebühr für die Einverleibung des Eigentums im Grundbuch unterliegen würden, 3,5 % GrEST und 1 % Eintragungsgebühr seien von der Summe der Losverkaufserlöse zu bemessen. Grundstücksverlosungen seien nach § 15 Abs. 3 GebG von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit, eine Gebühr für Glücksverträge nach § 33 TP 17 GebG sei nicht zu erheben. Es sei somit nicht nachvollziehbar, dass eine nicht durchgeführte Grundstücksverlosung zu einer 12 %-igen Rechtsgeschäftsgebühr führen solle, hingegen eine durchgeführte

Grundstücksverlosung Grunderwerbsteuerpflicht und Eintragungsgebühr auslöse, dies würde eine Schlechterstellung und Ungleichbehandlung der Hausverloser bedeuten, die ihre Immobilien „nicht an den Mann gebracht haben“.

Abschließend kommt die Bf. zu der Schlussfolgerung, dass auf Grund des fehlenden Rechtsgeschäftes (es seien nicht alle Lose verkauft worden bzw. sei es für die vorhandenen Losverkäufe zu einer Rückabwicklung auf Grund der abgesagten Verlosung gekommen), Hausverlosungen überhaupt nicht der Glücksspielgebühr unterliegen würden, da Grundstücke keine „Waren“ darstellen würden, und hätte die Verlosung stattgefunden, wäre Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr angefallen und deshalb gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit. Sohın beantragt die Bf. die Rechtsgeschäftsgebühr nicht festzusetzen bzw. wieder aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Nach Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO idF vor BGBl. I 2013/14 (FVwGG 2012) durch den unabhängigen Finanzsenat wurde das Rechtsmittelverfahren nach Vorliegen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.8.2013, 2010/16/0101, fortgesetzt.

In diesem Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass es bei den „Teilnahmebedingungen“, die dem dort entschiedenen Beschwerdefall zugrunde lagen, bereits bei der Auslobung vom Vorliegen eines Rechtsgeschäftes iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG auszugehen war. Nach Meinung des VwGH stehen die beiden Rechtsgeschäfte in einem derart engen inneren Zusammenhang, dass insofern von einem einheitlichen Vorgang auszugehen ist. Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob es bei der Veranstaltung mangels ausreichenden Losverkaufs nicht zur Ziehung (Ermittlung des Gewinners) gekommen ist. Die Pflicht zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer knüpft nämlich an das Verpflichtungsgeschäft an. Auf das den Übereignungsanspruch des Gewinners begründende Rechtsgeschäft kommt es nicht an. Ob das Verpflichtungsgeschäft in der Folge erfüllt wird oder nicht, ist in diesem Zusammenhang unerheblich. Die einmal erwirkte Gebührenfreiheit fällt durch spätere Änderungen der Umstände nicht weg.

Auf Grund weiterer Ermittlungen durch das Finanzamt übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. das Anlagenverzeichnis zum 31.12.2008 mit gekennzeichneten Positionen zur Betriebs- und Geschäftsausstattung, die ohne Substanzverletzung und ohne erhebliche Werteinbußen entfernt werden könne, welche in Summe einen Verkehrswert von 176.270 € ergäbe. Diese Beträge wurden mit wesentlich unter den Buchwerten liegenden Werten angesetzt. Nach Auskunft der steuerlichen Vertretung habe es im Jänner und Februar 2009 keine Zugänge gegeben.

Nach zusätzlichen Angaben des Steuerberaters sei das auf der Homepage der Verlosung angeführte Gutachten über den Verkehrswert der Gesamtliegenschaft von 3.200.000 € nicht vorhanden und da die Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung sich nicht zu diesem, auf

der Homepage genannten, Verkehrswert äußerte, hielt das Finanzamt diesen Betrag als Verkehrswert der Gesamtliegenschaft in einem telefonischen Aktenvermerk fest.

Ab 1.1.2014 wurde der unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Mit Stellungnahme vom 8.5.2014 teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit, dass nach § 2 Abs.1 Z 1 GrEStG Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet werden würden, sodass im vorliegenden Fall der Teil der Bemessungsgrundlage, der sich nicht auf ein inländisches Grundstück beziehe – also nicht grunderwerbsteuerbar sei – der Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG unterliege. Die Betriebsvorrichtungen seien mit dem Teilwert nach § 12 BewG zu bewerten, der hier mit den Buchwerten lt. Anlagenverzeichnis vom 31.12.2008 geschätzt werden könne. Für die Berechnung sei eine Proportionsrechnung anzustellen, indem der Verkehrswert der Gesamtliegenschaft (3,2 Mio. €) im Verhältnis zum Teilwert der nicht grunderwerbsteuerbaren Betriebsvorrichtungen (696.612,29 €) gleichgestellt wird mit der gesamten Bemessungsgrundlage (4.198.701 €) im Verhältnis zur Bemessungsgrundlage für die Betriebsvorrichtungen. Somit werde eine Bemessungsgrundlage für die Betriebsvorrichtungen von 914.020,85 € berechnet, davon 12% Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG ergebe 109.682,50 €.

Zur Wahrung des Parteienghört wurde der Bf. diese Stellungnahme des Finanzamtes übermittelt und die steuerliche Vertretung der Bf. teilte daraufhin mit Schreiben vom 20.10.2014 mit, dass dem Grunde nach die Rechtsansicht des VwGH vom 29.8.2013, 2010/16/0101, sowie der Behörde (Stellungnahme des Finanzamtes vom 8.5.2014) geteilt werde, dass nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das GrEStG fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sei. Im Gegensatz zur Abgabenbehörde werde aber die Ansicht vertreten, dass die Aufteilung der Bemessungsgrundlage anhand der Verkehrswerte (176.270 € lt. Vorhaltsbeantwortung) und nicht anhand der Teilwerte der Betriebs- und Geschäftsausstattung vorzunehmen sei, da im ggst. Fall von keiner Betriebsfortführung durch den Erwerber wegen langjähriger anhaltender Verlustträchtigkeit des Betriebes auszugehen gewesen sei. Abgesehen davon, dass am betreffenden Betriebsstandort ein rentabler Betrieb sowie eine Standortverlagerung nicht möglich seien, sei auch dem Gesetzestext des § 12 BewG keine ausnahmslose Bewertung zum Teilwert zu entnehmen. Der Wortlaut beschränke sich bloß auf eine „in der Regel“ anzuwendende Teilwertbewertung. Von einem Regelfall mit Betriebsfortführungsabsicht könne aus oben genannten Gründen in dieser Beschwerdesache nicht ausgegangen werden. Dass die Ansicht der Abgabenbehörde, die Buchwerte als Bewertungsuntergrenze festzulegen, in Frage zu stellen sei, zeige sich auch dadurch, dass die Bank am 22.5.2012 mittels Vollmacht ermächtigt worden sei, die Liegenschaft samt Inventar zu einem Kaufpreis von mindestens 800.000 € (zum Vergleich Buchwert zum 31.12.2008 rund 3.200.000 €) zu verkaufen. Nach Ansicht der Bf. sei für die Berechnung des Teiles der Bemessungsgrundlage, welcher auf nicht grunderwerbsteuerbare Betriebsvorrichtungen



fällt, eine Proportion auf Basis der Verkehrswerte aufzustellen. Somit werde der Gesamtwert der Verlosungsgegenstände (3,2 Mio. €) im Verhältnis zum Verkehrswert der nicht grunderwerbsteuerbaren Betriebsvorrichtungen (176.270 €) gleichgestellt mit der gesamten Bemessungsgrundlage (4.198.701 €) im Verhältnis zur Bemessungsgrundlage für die Betriebsvorrichtungen. Somit werde eine Bemessungsgrundlage für die Betriebsvorrichtungen von 231.281,25 € berechnet, davon 12% Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG ergebe 27.753,75 €.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist in der ggst. Beschwerdesache nunmehr lediglich die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG, nachdem die steuerliche Vertretung der Bf. mitteilte, dass sie dem Grunde nach die Rechtsansicht des VwGH vom 29.8.2013, 2010/16/0101, sowie der Behörde (Stellungnahme des Finanzamtes vom 8.5.2014) teile, dass der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das GrEStG fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sei. Somit ist die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Gebühr für die nicht grunderwerbsteuerbare Betriebs- und Geschäftsausstattung des Verlosungsgegenstandes „Betrieb“ zum Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld zu beurteilen.

Der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG idF vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54, 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, wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 vH.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 2 GebG sind die Gebühren nach Abs. 1 Z 6 bis 8, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten.

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

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

Nach übereinstimmender herrschender Ansicht von Lehre (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 112 zu § 1 GrEStG 1987) und Rechtsprechung (vgl. VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159, 0160, unter Hinweis auf OGH 22.9.2005, 2Ob34/05x) fallen unter den Begriff des "Rechtsgeschäftes" nicht nur Verträge, sondern auch einseitige Rechtsgeschäfte, Akte, Auslobungen, Offerte und Gewinnspiele.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des

Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden jedoch nicht zum Grundstück gerechnet.

§ 16 Abs. 5 lit. b GebG idF vor der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I 2010/54, regelt, dass die Gebührenschuld bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht, entsteht.

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

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind im vorliegenden Fall sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG erfüllt worden, die für das Vorliegen eines der Rechtsgeschäftsgebühr zu unterwerfenden Glücksvertrages erforderlich sind: die von der Bf. angebotene und organisierte Verlosung stellt unstrittig ein Glückspiel dar, bei dem das erhoffte Ergebnis, nämlich der Gewinn einer Liegenschaft mit Betriebs- und Geschäftsausstattung, ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall, und zwar von der Ziehung eines Loses, abhängt. Diese Verlosung hat sich an die Öffentlichkeit gewendet und es sollte einem Teilnehmer (nämlich demjenigen, dessen Los gezogen wird) durch eine Verlosung ein Gewinn zukommen (vgl. zu den einzelnen Erfordernissen die umfassenden Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 9.4.2010, RV/3704-W/09).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.8.2013, 2010/16/0101, ausgesprochen, dass es bei den „Teilnahmebedingungen“, die dem dort entschiedenen Beschwerdefall zugrunde lagen, bereits bei der Auslobung vom Vorliegen eines Rechtsgeschäftes iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG auszugehen war. Diese Beurteilung trifft auch im vorliegenden Fall zu, weil die Loskaufbedingungen der Bf. mit den vorhin genannten Teilnahmebedingungen vergleichbar sind. Auch in den Loskaufbedingungen der Bf. wird die Gewinnermittlung und damit einhergehend der Abschluss eines einen Übereignungsanspruch begründenden Rechtsgeschäfts mit dem Gewinner im Ergebnis vom Verkauf der Lose abhängig gemacht. Die beiden Rechtsgeschäfte stehen auch hier in einem derart engen inneren Zusammenhang, dass von einem einheitlichen Vorgang auszugehen ist.

Für Rechtsgeschäfte, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen, enthält das Gebührengesetz keine besondere Regelung doch kann nach Sinn und Geist dieses Gesetzes nur der Teil, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Gebührengesetz, Rz. 77 zu § 15 GebG, unter Hinweis auf VwGH 11.9.1989, 88/15/0155, und VwGH 16.9.1991, 90/15/0080).

Es ist daher zu prüfen in welchem Ausmaß die ggst., frühzeitig abgebrochene, Verlosung nach dem Grunderwerbsteuergesetz steuerbar wäre und welcher Teil der Gebühr unterliegt.

Die Bestimmung des § 2 Abs. 1 Satz 3 GrEStG 1987 bringt die inhaltlich entscheidende Abgrenzung für die steuerliche Behandlung jener Wirtschaftsgüter, die trotz ihrer zivilrechtlichen Zugehörseigenschaft zum Grundstück steuerlich als selbstständig behandelt werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 30 zu § 2 GrEStG 1987).

Unter sonstigen Vorrichtungen iSd § 51 Abs. 1 Satz 2 BewG (vergleichbar mit § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987) sind alle Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen sind und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 36 zu § 2 GrEStG 1987 mit weiteren Judikaturverweisen).

Bei einem Hotelgrundstück ist das Hotelinventar als Vorrichtung, die zu einer Betriebsanlage gehört, zu qualifizieren (VwGH 19.12.1974, 1159/73 verstärkter Senat; VwGH 23.2.1984, 83/16/0051; VwGH 19.5.1988, 87/16/0152 und VwGH 31.8.2000, 97/16/0225). So stellen etwa auch Wandvertäfelungen die spezifische Einrichtung für einen Hotel- und Restaurantbetrieb dar (UFS 7.5.2012, RV/0042-I/12). Heizanlagen eines Hotel-, Restaurants-, Kaffee- oder Pensionsbetriebes stellen allerdings keine Maschinen und sonstige Vorrichtungen iSd § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar (vgl. VwGH 30.3.1977, Slg. 5110/F; VwGH 23.2.1984, 83/16/0051 und VwGH 19.5.1988, 87/16/0152).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.8.2013, 2010/16/0101, auch ausgesprochen, dass bei einer Hausverlosung, wie im vorliegenden Fall, schon die Erlangung der Spiel- und Gewinnberechtigung durch Registrierung und Bezahlung des Lospreises als das für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes maßgebliche Moment angesehen wird, auch wenn die Lose erst zu einem späteren Zeitpunkt den einzelnen bezahlten Registrierungen zugeordnet werden.

Nach den hier vorliegenden Teilnahmebedingungen wird die Berechtigung zur Teilnahme an der Verlosung – nach erfolgter Registrierung – ebenfalls mit dem vollständigen Einlangen des Losbetrages auf dem eingerichteten Treuhandkonto wirksam. Durch den Beginn des Verkaufes der Lose im März 2009 und dem ordnungsgemäßen Einlangen der Entgelte dafür auf dem eigens hierfür eingerichteten Treuhandkonto ist das Rechtsgeschäft "Auslobung einer Liegenschaft samt Betriebs- und Geschäftsausstattung" jedenfalls gültig zustande gekommen und ist die Gebührenschuld nach § 16 Abs. 5 GebG zum damaligen Zeitpunkt entstanden. Die entstandene Gebührenschuld konnte iSd § 17 Abs. 5 GebG auch durch die Rückgängigmachung des Rechtsgeschäfts im Gefolge des Abbruches der Verlosung durch Rückzahlung der Loserlöse nicht wieder beseitigt werden.

Gebührenrechtlich kommt es nur auf die vertraglich bedungenen Leistungen an und nicht auf die tatsächlich erbrachten Leistungen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 40a zu § 17 GebG 1957). Deshalb bildet nicht der Preis der verkauften Lose, sondern die Gesamtanzahl der ursprünglich aufgelegten Lose multipliziert mit dem Preis die Bemessungsgrundlage für die Gebühr. Auch die

spätere Änderung der Anzahl der Lose und des Preises bleibt gemäß § 17 Abs. 5 GebG ohne Berücksichtigung.

Im ggst. Fall wurden lt. Homepage der Bf. im Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld 21.099 Lose zu je 199 € aufgelegt, woraus sich grundsätzlich eine Bemessungsgrundlage für die Gebühr von 4.198.701 € errechnet, allerdings liegt - wie oben bereits dargestellt - anteilig auch ein grunderwerbsteuerbares Rechtsgeschäft vor, dem die Gebührenbefreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG zuzuerkennen ist.

Liegt für ein Grundstück und rechtlich selbstständige Sachen (hier: Maschinen und Betriebsvorrichtungen) ein Gesamtpreis vor, ist eine Aufteilung vorzunehmen, wobei der Gesamtpreis nach dem Verhältnis aufzuteilen ist, in dem der Wert des Grundstückes zum Wert der Betriebsvorrichtung steht. Zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses sind die Grundstücke und Betriebsvorrichtungen mit dem Verkehrswert zu bewerten.

Dabei sind Angaben des Steuerpflichtigen über die Bewertung für die Abgabenbehörde nicht bindend; die Aufteilung des Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken des Steuerpflichtigen überlassen, die Abgabenbehörde kann von den Parteiangaben abgehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 574 zu § 5 GrEStG 1987 mit weiteren Judikaturverweisen).

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen .....

Danach sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, gemäß § 12 BewG in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

„In der Regel“ bedeutet in dieser Norm, dass die Bewertung mit dem Teilwert in allen jenen Fällen ausgeschlossen ist, in denen das Gesetz für bestimmte Wirtschaftsgüter – wie es zB in den §§ 13 bis 17 und in den besonderen Bewertungsvorschriften erfolgt – eine eigene Bewertungsregel enthält (vgl. Twaroch, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Pkt. 3. zu § 12).

Der Teilwertbegriff ist durch die Rechtsprechung aus dem Begriff des gemeinen Wertes entwickelt worden. Als gemeiner Wert ist gemäß § 10 Abs. 2 BewG der Preis anzusetzen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der Wert des gleichen Wirtschaftsgutes ist aber ein anderer, wenn das Gut für sich allein losgelöst von einem Betrieb im Verkehrsleben erscheint (gemeiner Wert), als wenn es einem Betrieb tatsächlich dient. Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ist daher ein anderer als der gemeine Wert und liegt auch im Allgemeinen über dem gemeinen Wert. Der Teilwertgedanke will erreichen, dass nicht

der Einzelwert, sondern der Wert, der dem Wirtschaftsgut im Rahmen eines Betriebes zukommt, angesetzt wird. Vor allem soll die Ansetzung bloßer Liquidationswerte bei Gegenständen des Betriebsvermögens verhindert werden. Der Wortlaut ist für die Bemessung des Teilwertes auf den Käuferstandpunkt abgestellt, aus dem Wesen des Teilwertes ergibt sich aber, dass auch der Verkäuferstandpunkt zu berücksichtigen ist. Dabei ist es unbeachtlich, ob sich der Betriebsinhaber tatsächlich zu einem Verkauf des Wirtschaftsgutes bereit finden würde und ob tatsächlich ein Käufer für das Wirtschaftsgut vorhanden ist. Maßgebend ist vielmehr, welchen Wert das Wirtschaftsleben dem Gut im Rahmen des Betriebes beimisst und welchen Betrag der Verkäufer des Betriebes unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen erzielen würde. Zu beachten ist, dass der Teilwert einen objektiven Wert darstellt; bei seiner Bestimmung sind daher Besonderheiten, die in der Person des jeweiligen Betriebsinhabers begründet sind, außer Betracht zu lassen (Twaroch, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Pkt. 4. zu § 12).

Der Teilwert ist in seinem Wesen ein Wert, der durch zwei regelmäßig nur im Schätzungsweg feststellbare Größen bestimmt wird, nämlich durch den geschätzten Gesamtkaufpreis bei Erwerb des Betriebes durch einen fiktiven Käufer, und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile dieses Wertes (VwGH 24.2.1992, 90/15/0095). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

Das Wesen des Teilwertes als eines anteiligen Betriebswertes besteht darin, dass man bei einem Abgehen vom Anschaffungswert und Übergang zu einem am Verkehrswert orientierten Wert die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zu einem weiter bestehenden Betrieb nicht außer Acht lässt. Dieses Moment der Betriebszugehörigkeit verleiht aber dem einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgut einen besonderen Wert, eben den anteiligen Betriebswert oder Teilwert, der meist erheblich höher ist als der Einzelverkaufspreis, selbst im ungünstigsten Fall aber nicht niedriger. Der Teilwert eines vollgenutzten Wirtschaftsgutes deckt sich daher in der Regel mit dem Betrag, der zur Beschaffung des Wirtschaftsgutes in seinem am Bewertungsstichtag bestehenden Zustand aufgewendet werden müsste. Der Teilwert eines nicht nur vorübergehend ungenützten Wirtschaftsgutes ist in der Regel gleich dem Einzelveräußerungspreis. Eine Bewertung mit einem niedrigeren Wert als dem Materialwert ist ausgeschlossen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 19 zu § 26 GebG 1957 mit Hinweis auf VwGH 13.2.1959, 1711/57).

Bewegliche abnutzbare Anlagegüter können mit dem Wert angesetzt werden, der sich auf Grund der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG 1988 ergibt, sofern dieser Wert nicht weniger als 15 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 23 zu § 26 GebG 1957).

Nachdem auf der Verlosungs-Homepage der Bf. angeführt war, dass der Gewinner den Verlosungsgegenstand verkaufen, verpachten, als Wertanlage nutzen oder selbst

weiterführen könne, der neu renovierte Betrieb wirtschaftlich erfolgreich sei und der Gewinn ein einfacher Weg in die Selbstständigkeit wäre, ist im vorliegenden Fall – entgegen dem Vorbringen der Bf. – sehr wohl von einer Betriebsfortführung auszugehen gewesen, auch deshalb, weil die Übergabe des Verlosungsgegenstandes ohne Übernahme von Schulden erfolgen sollte. Tatsächlich wurde der Betrieb von der Bf. sowohl nach der Bekanntmachung der Verlosung als auch nach deren Absage bis heute (siehe [www.y.at](http://www.y.at) und [www.x.at](http://www.x.at)) weiter geführt.

Bei der Bewertung der Betriebs- und Geschäftsausstattung, die nach dem GrEStG nicht steuerbar ist, wird der Methode der Vorzug zu geben sein, die zu einem Ergebnis führt, die die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat und den tatsächlichen Gegebenheiten und wirtschaftlichen Verhältnissen am nächsten kommt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der Bewertung der Betriebs- und Geschäftsausstattung des Finanzamtes mit den Buchwerten aus dem Anlagenverzeichnis zum 31.12.2008, also Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, abzüglich Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG 1988, nicht entgegen zu treten, da einerseits der Schätzwert des Verlosungsgegenstandes von der Bf. mit 3.200.000 € angegeben wurde, lt. Vorbringen der Bf. war dies der Buchwert der Liegenschaft samt Inventar zum 31.12.2008, und andererseits auch die Buchwerte der Betriebs- und Geschäftsausstattung als Verkehrs-, Teilwert bzw. anteiliger Betriebswert iSd oben dargestellten Ausführungen herangezogen werden. Die Heizanlage und der Boiler blieben bei der Bewertung außer Ansatz.

Wenn die Bf. einerseits nur die Betriebs- und Geschäftsausstattung, die ohne Substanzverletzung und ohne erhebliche Werteinbußen entfernt werden könne, und nicht die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung lt. Anlagenverzeichnis und andererseits diese Wirtschaftsgüter mit wesentlich unter den Buchwerten liegenden Werten ansetzt, kann es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dabei nicht um die Verkehrs- bzw. Teilwerte handeln, die bei einer Betriebsfortführung zu erzielen wären. Auch das weitere Vorbringen der Bf., im Mai 2012 sei eine Bank bevollmächtigt worden, die Liegenschaft samt Inventar um mindestens 800.000 € zu verkaufen, kann nicht zu einer anderen Bewertung führen, da dieser Stichtag drei Jahre nach dem Entstehen der Gebührenschuld liegt und sich die Verhältnisse in diesem Zeitraum geändert haben könnten. Tatsächlich kam es nicht zum Verkauf der Liegenschaft. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine Liegenschaft mit Betriebs- und Geschäftsausstattung mit Schätzwert von 3,2 Millionen € ohne Übernahme von Verbindlichkeiten um 800.000 € verkauft wird.

Somit wird die Bemessungsgrundlage für die Gebühr neu berechnet:

Verkehrswert Verlosungsgegenstand 3.200.000 € : Verkehrswert / Teilwert nicht grunderwerbsteuerbare Betriebs- und Geschäftsausstattung 696.612,29 € = gesamte Bemessungsgrundlage (21.099 Lose zu je 199 €) 4.198.701 € : Bemessungsgrundlage für die nicht grunderwerbsteuerbare Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Die Bemessungsgrundlage für die nicht grunderwerbsteuerbare Betriebs- und Geschäftsausstattung für die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 7 lit. a GebG beträgt demnach 914.020,85 €, davon wird die Gebühr mit 12% festgesetzt, somit beträgt die Gebühr 109.682,50 €.

Die einzelnen Teilwerte der nicht grunderwerbsteuerbaren Betriebs- und Geschäftsausstattung sind dem beiliegenden Anlagenverzeichnis zum 31.12.2008 (grün markiert) zu entnehmen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 12. Jänner 2015