



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Franz Wohlfahrt, Rechtsanwalt, 1040 Wien, Prinz Eugenstraße 62, gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Juli 1998, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die von der Bw. aufgrund der Selbstberechnung einbezahlte Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 lit. b GebG von € 1.771,40 bleibt aufrecht.

Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob bei einer Nummernlotterie als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne oder der laut Spielplan ausbedungene und mit Bescheid des Bundesministerium für Finanzen bewilligte Gewinn heranzuziehen ist, bzw. ob die Rechtsgeschäftsgebühr auch von den nichtverkauften Losen zu entrichten ist.

Auf Ansuchen der Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Bewilligungsbescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. August 1997, GZ. zzz die Bewilligung zur Abhaltung einer Geldlotterie unter folgenden Bedingungen erteilt:

Spielkapital		S 5.000.000,00
Losanzahl	200.000	
Lospreis	S 25,00	
Gesamttrefferwert		S 1.250.000,00
Zahl der Treffer	2.027	

allesamt Geldtreffer		
----------------------	--	--

Ziehungstermin: 12. Jänner 1998

Die Bw. teilte am 29. Juni 1998 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (auszugsweise) folgendes mit:

"Bei der Nummernlotterie wurden 46.951 Stück Lose a S 25,00 zu einem Gesamtpreis von S 1.173.775,00 verkauft. An Treffern wurde ein Bruttobetrag von S 97.500,00 als Geldgewinn von den Spielteilnehmern erzielt. Die darauf entfallende Gewinngebühr von 25% in Höhe von S 24.375,00 wurde an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern überwiesen."

Mit dieser Mitteilung verband die Bw. den Antrag, sollte das Finanzamt den Rechtsstandpunkt vertreten, die Gewinngebühr sei von dem nach dem Spielplan ausbedungenen Gewinn zu berechnen (Gebühr S 312.500,00: die Gewinngebühr wäre dann 4 ½ Mal höher als die gesamte Trefferquote), einen Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen, jedoch von einer Gebührenerhöhung Abstand zu nehmen. Die Bw. hat vom Bruttobetrag der gezogenen Treffer 25% an Gewinngebühr, d.s. S 24.375,00 bereits entrichtet.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 15. Juli 1998 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (Finanzamt) für diese abgeführte Lotterie die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG vom Gesamttrefferwert lt. Bewilligungsbescheid vom 18.8.1997 fest (Bemessungsgrundlage S 1.250.000,00 x 25% = S 312.500,00) und rechnete den bereits entrichteten Betrag von S 24.375,00 auf die Vorschreibung an.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass unter Gewinn jener Geldbetrag zu verstehen sei, auf den der Spielteilnehmer im Falle der Ziehung seiner Losnummer durch vorherigen Kauf des Nummernloses einen vertraglichen Anspruch auf Gewinnauszahlung erworben habe und nicht der Gesamttrefferwert laut Bewilligungsbescheid, da § 3 des Lotteriegesetzes 1947 ("nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer") durch die Bestimmung des nachfolgenden Gebührengesetzes, zuletzt durch § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 b ("vom Gewinn") derogiert worden sei. Nach dem Gebührengesetz unterliegen nur jene Rechtsgeschäfte, die auch zustande gekommen sind, der Gebühr. Bei Heranziehen des Gesamttrefferwertes würden auch solche Lose miteinbezogen werden, die nicht verkauft worden sind, also solche, bei denen es zu keinem entsprechenden Rechtsgeschäft kommen konnte. Mangels Losverkaufes könne nicht von Vertragsteilen gesprochen werden, die gemäß § 28 Abs. 3 GebG als Gebührenschildner in Betracht kommen würden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 1998 mit folgender Begründung ab:

„.....Die Gebührenschuld entsteht gemäß § 16 Abs. 5 lit. b GebG bei Ausspielungen und ihnen gleichgehaltenen Veranstaltungen mit der Vornahme der Handlung, die den gebührenpflichtigen Tatbestand verwirklicht. ‚Der gebührenpflichtige Tatbestand ist bei Ausspielungen und den diesen gleichgehaltenen Veranstaltungen durch die Vornahme jener Handlung verwirklicht, mit der sich der Veranstalter das erste Mal an die Öffentlichkeit wendet‘ (aus: Fellner, Karl-Werner: Die Stempel- u. Rechtsgebühren, 5. Aufl., Wien, Manz, 1995, p. 192) (öff. Ankündigung, Losverkauf, Plakate, o.ä.). Sind Gebühren ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten, so sind diese gemäß § 31 Abs. 3 GebG am 20. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden Kalendermonats fällig. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der gemäß § 28 Abs. 3 zur unmittelbaren Gebührenentrichtung Verpflichtete über die abzuführenden Beträge an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Abrechnung vorzulegen. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Wetteinsätze, Spieleinsätze oder Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Abgabenerklärung.

Gemäß Rechtsprechung und ständiger Verwaltungspraxis sind unter ‚Gewinnen‘ alle auszuspielenden Geldtreffer laut Spielplan (Hier ident mit der ‚Gesamtgewinnsumme‘) zu verstehen.

Laut Punkt VIII. des Durchführungsplanes hat die Ziehung der Treffer aus der gesamten Losauflage (!) zu erfolgen; Treffer (Gemäß § 28 Abs. 3 GebG vermindern sich die Gewinne um die Gewinngebühr), die auf unverkaufte Losnummern fallen, verfallen dabei zugunsten des bewilligten Lotteriezweckes und sind widmungsgemäß zu verwenden. Laut Bewilligungsbescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 18.08.1997 ist der Gesamttrefferwert (allesamt Geldtreffer) S 1,250.000,00 und die Gewinngebühr, welche von den Geldtreffern in Abzug gebracht werden muss, ist innerhalb einer Woche nach Ablauf der Trefferausfolgungsfrist auf das Postscheckkonto Nr. 5504.109 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien einzuzahlen. Diese Bescheidaufgabe des rechtskräftigen Bewilligungsbescheides wurde nicht erfüllt.

Die 25%ige Gewinngebühr nach § 33 TP 17 Z. 7 ist nicht bloß von den Werten der gezogenen, sondern auch von den Werten der nicht gezogenen Treffer zu entrichten. –VwGH 4.12. 1956, 1559/56 Slg 1545 (F) (aus: Fellner, Karl-Werner: Die Stempel- u. Rechtsgebühren, 5. Aufl., Wien, Manz 1995, p. 394).

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO ein Bescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder – wie gegenständlich – die Selbstberechnung als nicht richtig erweist....“

Die Bw. stellte den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies darauf, dass das zitierte Erkenntnis des VwGH zur Begründung der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht mehr herangezogen werden könne, da § 3 des Lotteriegesetzes 1947 durch die Bestimmungen des nachfolgenden Gebührengesetzes, zuletzt durch § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7b GebG derogiert worden sei.

Folgender Sachverhalt wurde vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellt:

Auf Ansuchen der Bw. vom 10., 15 und 24. Juli 1997 wurde vom Bundesministerium für Finanzen am 18. August 1997 gemäß §§ 36 und 37 Z. 1 des Glücksspielgesetzes 1989 idGF die Bewilligung zur Abhaltung einer Geldlotterie unter den obgenannten Bedingungen erteilt. Verwendungszweck des Reinertrages war die Betreuung behinderter Vereinsmitglieder. Im

Bewilligungsbescheid hieß es, dass die Gewinnstgebühr, welche von den Geldtreffern in Abzug gebracht werden muss, innerhalb einer Woche nach Ablauf der Trefferausführung bei dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (FAG) einzuzahlen ist. Die gesamte Veranstaltung wird unter staatliche Aufsicht gestellt. Als Aufsichtskommissär wird ein Beamter des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bestellt, mit dem sofort das Einvernehmen herzustellen ist. Die Bw. war demnach als Veranstalter der Lotterie verpflichtet, sich allen behördlichen Überwachungsmaßnahmen zu unterwerfen und die Lotterie nach dem angeschlossenen Durchführungsplan auf eigene Rechnung durchzuführen.

Beigelegt war dem Bewilligungsbescheid ein Formular „Durchführungsplan“ das sich auf die gesetzliche Grundlage §§ 32 bis 48 des Glücksspielgesetzes, BGBl. 620/1989 idF BGBl. Nr. 69/1997 bezog. Dort heißt es auszugsweise: Der Veranstalter einer sonstigen Nummernlotterie darf ausschließlich eine juristische Person im wohltätigen Wirkungsbereich sein. Das Spielkapital = Lospreis x aufgelegter Losanzahl. Die Gestaltung der Lose obliegt dem Veranstalter. Auf jedem Los ist jedenfalls anzugeben der Veranstalter, Ort und Zeitpunkt der Ziehung, das für die Durchführung der Lotterie verantwortliche Lotteriebüro unter Angabe von Anschrift und Telefonnummer sowie das Trefferverzeichnis. Die Anzahl der Treffer hat mindestens 1% der aufgelegten Loszahl, die Gesamtgewinnsumme (= Summe aller Trefferwerte) mindestens 25% des Spielkapitals zu betragen. Die Treffer können aus Geld, Waren oder geldwerten Leistungen bestehen. Der Veranstalter hat eine Sicherheit für die Gesamtgewinnsumme zu leisten. Die Lose dürfen während eines Zeitraumes von vier Monaten vor der Ziehung verkauft werden. Die Ziehung der Treffer hat in Anwesenheit eines öffentlichen Notars und des FAG öffentlich und aus der gesamten Losauflage (verkaufte und unverkaufte Losnummern) zu erfolgen. Treffer, die auf unverkaufte Losnummern fallen, verfallen mit ihrem im Trefferverzeichnis angegebenen Wert zugunsten des bewilligten Lotteriezweckes und sind widmungsgemäß zu verwenden. Der Veranstalter hat Listen über das Ziehungsergebnis zu erstellen, mit der Ausfolgung der Treffer ist spätestens 10 Tage nach der Ziehung zu beginnen. Der Reinertrag ist für Aufwendungen des Veranstalters im Sinne des bewilligten Lotteriezweckes zu verwenden. Anschließend war noch ein Schema für Kostenvoranschlag und Lotterieabrechnung enthalten.

Die Lotterie war mit folgenden Gewinnen ausgestattet (alles Bargeldtreffer):

1. Preis	S 200.000,00	200.000,00
2. Preis	S 100.000,00	100.000,00
3. Preis	S 50.000,00	50.000,00
4. – 7. Preis je	S 10.000,00	(4x10.000,00 =) 40.000,00
8. – 27. Preis je	S 5.000,00	(20x5.000,00 =) 100.000,00

28. – 827. Preis je	S 500,00	(800x500,00 =) 400.000,00
828. – 2.027. Preis je	S 300,00	(1.200x300,00 =) 360.000,00
Gesamtgewinnsumme		1,250.000,00

Im Protokoll des Notars Dr. N. vom 12. Jänner 1998 über die erste Lotterie der Bw. wurde der Ziehungsvorgang laut Ziehungsplan festgehalten:

Nach dem Ziehungsplan ist die Lotterie mit 2.027 Treffern im Gesamtwert von S 1,250.000,00, darunter mit 27 höheren und 2.000 Nebentreffern ausgestattet. Die Ziehung wurde in folgender Weise vorgenommen: Es wurden 2 Ziehungsräder aufgestellt. In das erste wurden in Röllchenform die Nummern von 1-99 und ein Zettel mit zwei Nullen (00), die so genannten Vornummern, in das zweite ebenfalls in Röllchenform, die Nummern von 1-999 und ein Zettel mit drei Nullen (000), die so genannten Schlussnummern eingeschüttet. Aus diesen Rädern wird gleichzeitig je ein Nummernröllchen gezogen. Die aus Rad 1 gehobene Nummer stellt die Tausender dar, die aus Rad 2 gehobene Nummer die Hunderter, Zehner und Einer. Wird zum Beispiel aus dem Rad 1 die Nummer 5, aus dem Rad 2 die Nummer 625 gezogen, ergibt dies die Losnummer 5.625. Sollte aus dem Rad 1 der Zettel mit zwei Nullen, aus dem Rad 2 die Nummer 860 gezogen werden, so gewinnt Los Nr. 860. Werden aus Rad 1 und Rad 2 die Zettel mit zwei und drei Nullen gezogen, so hat das Los mit der höchstmöglichen Nummer, also 200.000 gewonnen. Falls sich eine bereits gezogene Losnummer infolge neuerlicher Ziehung gleicher Vor- und Schlussnummern aus den Rädern 1 und 2 wiederholt, mithin sich ein so genannter Doppelzug ergibt, so gilt nur die Tausender – Vornummer aus dem Rad 1 als gezogen, während zu ihrer Ergänzung eine neue Schlussnummer aus dem Rad 2 gehoben wird. Die gezogenen Nummernzettel werden nach Protokollierung der ausgerufenen Losnummer jedes Mal in jenes Rad zurückgeworfen, aus dem sie gezogen wurden. In dieser Weise werden laut Trefferverzeichnis auf der Losrückseite, im Werte absteigend die 27 höheren Treffer bestimmt, sodass auf die zuerst gezogene Nummer der erste Haupttreffer entfällt und mit dem 27. Zug, das ist der letzte Treffer im Werte von S 5.000,000, die Ziehung der höheren Treffer beendet ist. Die 800 Serientreffer zu je S 500,00 Bargeld werden durch Ziehung von vier Schlussnummern und die 1.200 Serientreffer zu je S 300,00 Bargeld durch Ziehung von 6 Schlussnummern aus dem Rad 2 bestimmt, wobei die gezogenen Nummern nicht zurückgeworfen werden, um in arithmetischer Reihenfolge verkündet und protokolliert werden können.

Die einzelnen Ziehungsergebnisse wurden fortlaufend in einem Los-Geld-Nummern-Protokoll festgehalten. Das ergab an Serientreffer von 800 Serientreffer zu je S 500,00 die Ziehung von vier dreistelligen Schlusszahlen, von 1.200 Serientreffer zu je S 300,00 die Ziehung von sechs dreistelligen Schlusszahlen, 7 Haupttreffer und 20 Einzeltreffer.

Die Endabrechnung der Bw. über ihre 1. Nummernlotterie ergab Erträge aus Losverkauf S 1,174.113,80 (S 1,173.759,80) gegenüber Aufwendungen in Höhe von S 797.655,97 einen Reingewinn von S 376.457,83. In den Aufwendungen unter Punkt. IV. enthalten waren Treffer. Gewinner: S 73.125,00 und Gewinnstgebühr S 24.375,00.

Nach dem Schreiben des Notars Dr. N. vom 12.12.2000 wurde die Lotterie ordnungsgemäß durchgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen

Überblick:

1. Die Regelungen des Gebührengesetzes
2. Lotto aus Glücksspielgesetzlicher Sicht
3. Lotto im bürgerlichen Recht
4. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 1956, Zl. 1559/56 über die Bemessungsgrundlage bei Ausspielungen mit Geldgewinnen
5. Die rechtliche Situation zur Zeit des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.12.1956, Zl. 1559/56
 - 5.1. Ausspielungen im Allgemeinen Gebührentarif 1925, BGBl. 1925/208, Tarifpost 57 B.
 - 5.2. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG 1946 (BGBl. 1946/184)
 - 5.3. Lotteriegesezt 1947 (BGBl. 1948/27)
 - 5.4. Gebührennovelle 1952 (BGBl. 1952/107)
6. Die rechtliche Situation nach dem Glücksspielgesetz 1960 (BGBl. 1960/111)
7. Die Änderungen des § 33 TP 17 GebG in Synchronisierung mit dem Glücksspielgesetz
8. „Glücksspiele“ statt „Ausspielungen“ ab dem BGBl. 1993/965
9. Zusammenfassung
10. Das Verwaltungsgerichtshoferkennntnis vom 4.12.1956, Zl. 1559/56 in Gegenüberstellung zum BGBl. 1993/965
11. Schlussfolgerungen

1. Die Regelungen des Gebührengesetzes

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b 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, folgende Gebühren:....wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn....25%. 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. 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.

Gemäß Abs. 5 leg.cit. ermäßigt sich die Gebühr nach Abs. 1 Z. 7a und die Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z. 7c auf 5 v.H., wenn das gesamte Reinertragnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungs-

gemäße Verwendung des Reinertragnisses ist dem nach dem Veranstaltungsort für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt über dessen Aufforderung nachzuweisen.

Gemäß § 16 Abs. 5 GebG entsteht die Gebührenschild a) bei Wetteinsätzen anlässlich sportlicher Veranstaltungen mit der Bezahlung des Einsatzes; 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), c) bei Gewinnen mit der Fälligkeit (lit c) seit der Gebührennovelle 1952, BGBl. 1952/107).

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).

In Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, zu § 33 TP 17, Rz 3 ist eine Aufstellung enthalten, die zeigt, 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 gemäß Abs. 1 Z. 6, Glücksspiele gemäß Abs. 1 Z. 7 und Ausspielungen gemäß Abs. 1 Z. 8.

Die Definition der Glücksverträge in der TP 17 entspricht der des § 1267 ABGB, allerdings unterliegen die in den einzelnen Ziffern des Abs. 1 der TP 17 nicht angeführten Glücksverträge (insbesondere unentgeltliche Wetten) nicht der Gebühr (die „Arten der Glücksverträge“ sind im § 1269 ABGB zusammengefasst; das Los „zwischen Privatpersonen“ unterliegt gemäß § 1273 ABGB entweder den Regeln über die Wette oder über das Spiel;....). Die TP 17 wurzelt weitestgehend in der TP 57 des Allgemeinen Gebührentarifes 1925 (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 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 gemäß 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“....Der solcherart vom GebG angesprochene § 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 Veran-

staltungen gehören insbesondere sonstige Nummernlotterien, Tombolaspiele, Glückshäfen und Juxausspielungen (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18, 18a, 18b). Der Z 7 unterliegen allerdings nicht alle (solcherart verbliebenen) 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, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18h).....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 (siehe zB die Formulierung...."vom vierfachen Wert der als Gewinnte bestimmten Waren..." aber auch VwGH 4.12.1956, Slg 1545 F) (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18l). Hinsichtlich der Hundertsatzgebühr ist die Besonderheit aufzuzeigen, dass nach lit. c zwei (verschiedene) Hundertsätze (nebeneinander) Anwendung finden, die Einsatzgebühr (die ab AbgÄG 2001 vom Wert des bedungenen Entgelts berechnet wird) in allen Fällen und – gegebenenfalls die Gewinngebühr (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 18m). Durch die Novelle des GSpG BGBl. I 1997/69 erfolgte mit Wirksamkeit vom 1.10.1997 eine Erweiterung des GSpG durch Einführung eines § 12a (betreffend elektronische Lotterien) und eines § 12b (betreffend Bingo und Keno). Die durch dieses Bundesgesetz verfügte Änderung der Z. 8 - an sich bereits in Kraft getreten am 12.7.1997 – stellt auf eine erweiterte Fassung des § 14 GSpG ab....und schafft für elektronische Lotterien, nicht auch für Bingo und Keno, eine Sonderbestimmung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 19)....Hier sind die Jahresbruttospielereinnahmen (die im Kalenderjahr dem Konzessionär zukommenden Wetteinsätze abzüglich Ausschüttungen [Gewinne]) die Bemessungsgrundlage (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17, Rz 20a).

Nach Art der Treffer (Waren, geldwerte Leistungen, Geld) sieht Z. 7 unterschiedliche Gebührensätze und unterschiedliche Bemessungsgrundlagen (Gesamtwert der Einsätze, Wert des Gewinnes, vierfacher Wert des Gewinnes) 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 Gewinnte bestimmten Waren und geldwerten Leistungen zu bestimmen (vgl. auch das vor der Novellierung der vorliegenden TP durch das GlücksspielG 1962 ergangene Erk 1559/56). 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 (Frotz–Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7 c).

Aus den angeführten Kommentaren zum Gebührengesetz wird in Bezug auf die Bemessungsgrundlage in § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.12.1956, 1559/56 verwiesen. Teilweise wird auf die berufsgegenständliche Frage hingewiesen.

2. Lotto aus glücksspielgesetzlicher Sicht

Das Glücksspiel Lotto wird nicht im Gebührengesetz, sondern im Glücksspielgesetz definiert.

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. Als Ausspielungen zählt das Glücksspielgesetz Lotto, Toto, Zusatzspiel, Sofortlotterien, Klassenlotterie, Zahlenlotto, Nummernlotterien, elektronische Lotterien, Bingo und Keno auf. Gemäß § 12 GSpG sind Nummernlotterien Ausspielungen, bei denen die Spielanteile durch fortlaufende Nummern gekennzeichnet sind. Die Treffer werden in einer öffentlichen Ziehung ermittelt.

Gemäß § 3 GSpG ist das Recht zur Durchführung von Glücksspielen, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt wird, dem Bund vorbehalten. Das Recht zur Durchführung von Ausspielungen kann nach § 14 GSpG durch Erteilung einer Konzession übertragen werden, wofür die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG und die Gebühren nach dem Gebührengesetz 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.

Rudolf Sieghardt, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899, S 2-4 unterscheidet die bekanntesten Glücksspiele in Hazardspiele und Lotterien in ihren mannigfachen Erscheinungsformen. Zwischen beiden besteht kein Unterschied der Art, sondern nur des Grades, indem bei den Lotterien die Größe von Gewinn und Verlust im vorhinein festgesetzt ist, während sie sich bei den Hazardspielen erst aus der Spieltätigkeit selbst bestimmt....Unter Lotterien im allgemeinen versteht man Veranstaltungen, gerichtet auf den Abschluss einer Zahl gleichartiger Verträge (Lotterieverträge oder Lotteriegeschäft 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. Der Einsatz muss im Vorhinein bestimmt sein. Der Regel nach besteht er in einer Geldleistung. 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. Ein Unternehmen ist vielmehr selbst dann eine Lotterie, wenn auch der Unternehmer etwa die Hälfte seiner Lose, diese aber sämtlich an eine Person absetzt. – Der entscheidende Tatumstand wird durch die Ziehung herbeigeführt und durch Los angezeigt....Nach der Art der Loszeichen gibt es Nummernlotterien und Lotterien ohne Nummer. Bei den Nummernlotterien erhält der Unternehmer Einzahlungen (Einsätze) von verschiedener Höhe und von beliebig zahlreichen Personen. Er verpflichtet sich dagegen, bestimmte Gewinne auszuzahlen, wenn bei der öffentlichen Ziehung die Nummern, die der Einleger bei der Einzahlung ausdrücklich nennt (auf die er setzt), herauskommen sollten.

Wesentliche Bestandteile einer Ausspielung sind zum einen das Inaussichtstellen einer vermögensrechtlichen Gegenleistung durch einen Unternehmer (Veranstalter), sowie zum anderen das synallagmatische Verhältnis zwischen vermögensrechtlicher Leistung des Spielers und in Aussicht gestellter vermögensrechtlicher Gegenleistung (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG (1998) § 1 Tz I.1). Unternehmer (Veranstalter) eines Glücksspieles ist jene von den Spielteilnehmern verschiedene Person, die diesen Gelegenheit zum Glücksspiel geschaffen und für die Einsätze der Spieler eine vermögensrechtliche Gegenleistung im Gewinnfall in Aussicht gestellt hat (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG (1998) § 1 Tz I.2). 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, bzw. welche Rechtsbeziehungen zwischen einem allfälligen Dritten und dem Unternehmer (Veranstalter) bestehen, ist unerheblich. 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). Muss der Spielteilnehmer keine vermögensrechtliche Leistung erbringen, so liegt keine Ausspielung vor (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG (1998) § 1 Tz I.3).

Das Lotto gemäß § 6 GSpG stellt sich als Weiterentwicklung des....Zahlenlottos dar. Die Unterschiede liegen zum einen darin, dass beim Lotto nur Wetten über die Gewinnchance mehrerer Zahlen aus einer bestimmten Zahlenreihe angenommen und durchgeführt werden dürfen, wohingegen beim Zahlenlotto auch auf nur eine Zahl gewettet werden darf....und schließlich normiert § 11, dass der Einzelgewinn beim Zahlenlotto ein festgesetztes Vielfaches des Wetteinsatzes beträgt, während gem § 6 beim Lotto die Gesamtgewinnssumme auf mehrere Gewinnränge aufgeteilt wird, wobei alle Gewinne desselben Gewinnranges gleich hoch sind.die Höhe der tatsächlich ausgeschütteten Gewinne berechnet sich direkt proportional nach den tatsächlichen Einsätzen der der Spielteilnehmer (Totalisateursprinzip). Bei Glücksspielen, die nach diesem Prinzip funktionieren, tendiert daher das finanzielle Risiko des Veranstalters gegen Null (Schwartz/Wohlfahrt, GSpG (1998) § 6 Tz I.1).

Im Unterschied zu anderen Glücksspielen steht bei den Lotterien ein bestimmter Gewinn fest, der Unternehmer verpflichtet sich für den ungewissen Fall der Ziehung, einen Gewinn (Preis) zu übergeben. Charakteristische Begriffsmerkmale bei der Nummernlotterie sind die auf Losen gekennzeichneten Nummern in fortlaufender Reihe und die Gewinnermittlung der Treffer durch die öffentliche Ziehung. Die Nummernlotterien unterliegen grundsätzlich dem Glücksspielgesetz, handelt es sich um sonstige Nummernlotterien gemäß § 32 GSpG, ist dafür die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG zu entrichten. Das Glücksspielgesetz gibt aber in Bezug auf die Interpretation der Bemessungsgrundlage der lit. b keinen Hinweis.

3. Lotto im bürgerlichen Recht

Gemäß § 1267 ABGB ist ein Vertrag, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, ein Glücksvertrag. Er gehört, je nachdem etwas dagegen versprochen wird oder nicht, zu den entgeltlichen oder unentgeltlichen Verträgen.

Das ABGB fasst unter dem Oberbegriff Glücksverträge verschiedenartiges zusammen: nämlich solche, die das Risiko seiner erregenden Wirkung oder des leichten Gewinns wegen geradezu aufsuchen wie Wette und Spiel (= Glücksverträge ieS) und auf der anderen Seite solche, die einem unvermeidlichen Risiko angemessen begegnen wollen, wie die Leibrente, die der Versorgung dient und die Versicherung, die durch Risikostreuung drohendes Unheil wirtschaftlich tragbar machen soll (= Glücksverträge iwS) (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. Mit bestimmten Fällen derartiger

Verträge befassen sich spezielle Gesetze (Krejci im 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 (zB die Versorgung des Vertragspartners; die Übernahme einer dem Vertragspartner drohenden Gefahr), spricht man von Glücksverträgen iwS, Wolff in Klang 982. So sind zB Leibrenten-, Ausgedings- u. vergleichbare Unterhaltsverträge Glücksverträge (Krejci im Rummel, Kommentar zum ABGB², Band 2, zu §§ 1267-1274, Rz 6). Laut Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1267 Rz 1, kennzeichnet den Glücksvertrag die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages. Von Eintritt oder Vereitelung der „Hoffnung“ hängt Gewinn oder Verlust ab. Es kommt hierbei nicht auf die Bestimmtheit oder Unbestimmtheit des Vorteils, sondern darauf an, dass sein Eintritt noch ungewiss ist. Dieses Risiko wird von beiden Teilen bewusst und gewollt übernommen. Wird die Gewinn – oder Verlustmöglichkeit nicht Vertragsgegenstand, so liegt kein Glücksvertrag....vor.

§ 1269 ABGB zählt unter den Glücksverträgen die Wette, das Spiel und das Los auf. 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.

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).

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. Gemäß § 1272 ABGB ist jedes Spiel eine Art von Wette. Die für Wetten festgesetzten Rechte gelten auch für Spiele....Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1272 Rz 1, verweist auf § 1 GlücksspielG. Dementsprechend wird auch nach dem bürgerlichen Recht Lotto zu § 1272 ABGB gezählt. Staatslotterien sind gemäß § 1274 ABGB nicht nach der Eigenschaft der Wette und Spieles; sondern nach den jedes Mal darüber kundgemachten Planen zu beurteilen. Das Spielgeschehen bei staatlich veranstalteten Glücksspielen wird prinzipiell auf privatrechtlicher Grundlage abgewickelt. Der „Wettvertrag“ gilt als rechtswirksam zwischen Spielteilnehmer und Spielveranstalter abgeschlossen, sobald der den Spielbedingungen entsprechend ausgefüllte und mit Einsatzbestätigung versehene Wettschein innerhalb der festgesetzten Frist bei dem Veranstalter eingelangt ist. Verspätetes Einlangen des Wettscheins gibt einen Anspruch auf Rückzahlung des Einsatzes, nicht den

Spielbedingungen gemäße Ausfüllung lässt den Einsatz verfallen (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1274 Rz 1). Aus den vom Spielveranstalter (Konzessionär) aufgestellten Spielbedingungen ist das Verfahren zur Geltendmachung der Gewinnansprüche und deren Auszahlung zu entnehmen (vgl. § 16 GlücksspielG) (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1274 Rz 2). Die Einklagbarkeit des Gewinnanspruchs resultiert aus der den Anwendungsbereich des § 1271 einschränkende Spezialnorm des § 1274. „Staatslotterie ist hiebei in jeder Hinsicht weit zu verstehen: Sie umgreift auch sonstige vom Bund veranstalteten Glücksspiele, wie Lotto und Sporttoto, und erfordert nicht unmittelbare Durchführung durch die Glücksspielmonopolverwaltung, sondern erstreckt sich ebenso auf den konzessionierten Spielveranstalter....Es kommt somit darauf an, dass der Veranstalter oder die einzelnen Spielpläne staatlich autorisiert sind (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1274 Rz 3)....Der Wettvertrag kommt nämlich zwischen Spielteilnehmer und Spielveranstalter zustande, eine andere Übermittlungsmöglichkeit des Wettscheins als über die deklarierten Annahmestellen besteht nicht (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1274 Rz 6).

Aus dem bürgerlichen Recht ist zu entnehmen, dass der Wettvertrag bzw. Spielvertrag zwischen Spielveranstalter und Spieler zustande kommt. Es kommt für die Glücksspieleigenschaft der Lotterien nicht darauf an, dass der Spielveranstalter (Unternehmer) den Gewinn (Vorteil) bestimmt, sondern darauf, dass sein Eintritt noch ungewiss ist. Auch staatlich veranstaltete Glücksspiele werden grundsätzlich auf Grundlage des ABGB abgewickelt, es kommt darauf an, dass die Spielpläne staatlich autorisiert sind. Das bürgerliche Recht gibt zwar keine Anhaltspunkte für die Bemessungsgrundlage im § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG, doch es zeigt sich, dass auch die Ziffer 7 grundsätzlich einer Interpretation im Sinne des ABGB zugänglich ist und diese Bestimmung daher im Ordnungsgefüge des gesamten § 33 TP 17 GebG „Glücksverträge“ zu verorten ist.

4. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 1956, Zl. 1559/56 über die Bemessungsgrundlage bei Ausspielungen mit Geldgewinnen

Das Finanzamt führt zur Rechtfertigung seines Standpunktes in seiner Berufung das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 1956, Zl. 1559/56 an und verweist dazu auf Fellner, Dr. Karl-Werner Fellner, „Die Stempel und Rechtsgebühren, Manz, 5. Auflage, Seite 394: Entscheidung 41: „Die 25%ige Gewinnstgebühr ist nicht von Werten der gezogenen, sondern auch von den Werten der nicht gezogenen Treffer zu entrichten“.

Diesem Erkenntnis vom 4. Dezember 1956, Zl. 1559/56 lag eine im Jahr 1954 veranstaltete gemischte Lotterie (Geld und Warentreffer) zu Grunde:

„.....Die Abhaltung von so genannten gemischten Lotterien ist durch das Lotteriewgesetz 1947 geregelt worden. Im § 3 dieses Gesetzes wurde auch die gebührenrechtliche Behandlung

gemischter Lotterien festgelegt. Danach unterliegen der 25%igen Gewinngebühr gemäß § 57 B, b des Allgemeinen Gebührentarifes 1925, BGBl. Nr. 208/1925, alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer sowie Warentreffer, wenn sie in Bargeld abgelöst werden. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage dieses Gesetzes (447 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, V. G.P.) wird auch ausdrücklich hervorgehoben, dass diese Gebühr von allen im Spielplan vorgesehenen Gewinnen zu entrichten ist, gleichgültig, ob die betreffenden Lose verkauft oder nicht verkauft wurden. Diese Auffassung findet auch in der Anmerkung zu lit. b und c zu Tarifpost 57 B des Allgemeinen Gebührentarifes 1925 ihre Stütze, die besagt, dass die in lit. b und c zu dieser Tarifpost festgesetzten Gebühren von den nach dem Spielplan entfallenden Gewinnen in Abzug zu bringen und nach der Ziehung zur Zeit der Fälligkeit der Gewinne unmittelbar zu entrichten sind. Schon aus diesen Worten ist zu erkennen, dass der Wille des Gesetzgebers darauf gerichtet war, die 25%ige Gebühr für alle Geldtreffer und Warentreffer, die in Bargeld abgelöst werden, festzusetzen. Denn schon rein sprachlich gesehen sind unter den nach dem Spielplan entfallenden Gewinnen nicht nur die nach der Ziehung tatsächlich angefallenen, sondern auch jene versprochenen Gewinne zu verstehen, deren Auszahlung nach der Ziehung unterbleibt, weil das betreffende gezogene Los entweder nicht verkauft wurde oder weil das für das verkaufte Los entfallende Entgelt nicht rechtzeitig entrichtet worden ist.

Das erwähnte Lotteriesgesetz gilt auch heute noch. Es hat allerdings in seinem gebührenrechtlichen Teil durch die Gebührennovelle 1952 eine Änderung erfahren. Durch diese Rechtsvorschrift wurden nämlich die Gebühren für Wetten und Ausspielungen in das Gebührengesetz aufgenommen und zu diesem Zweck dem § 33 TP 17 die Ziffern 6, 7 und 8 angefügt. Nach der neuen Z. 7 zu dieser Tarifpost unterliegen Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, a) wenn die Gewinne nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze einer Gebühr von 2 v.H., b) wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Wert derselben einer solchen von 25 v.H. Durch diese Novelle ist dem § 3 des Lotteriesgesetzes 1947 nicht zur Gänze derogiert worden.

Für gemischte Lotterien hat die Gebührennovelle 1952 nämlich keine besonderen Bestimmungen vorgesehen, sodass für solche Veranstaltungen nach wie vor das Lotteriesgesetz 1947 und auch dessen § 3 mit der Maßgabe Anwendung findet, dass zufolge Artikel II Abs. 3 der Gebührennovelle 1952 dort, wo in Rechtsvorschriften auf die Bestimmungen der Tarifpost 57 A oder B des Allgemeinen Gebührentarifes 1925 verwiesen wird, die entsprechenden Bestimmungen der genannten Novelle an ihre Stelle treten. Das bedeutet, dass bei gemischten Lotterien die Gewinngebühr nach wie vor nach dem Lotteriesgesetz 1947 zu bemessen ist und dass nur die Gebührensätze sich nach der Gebührennovelle 1952 richten. Aber auch nach dieser Novelle sind grundsätzlich auch für nicht verkaufte Lose, auf die ein Gewinn entfällt, Gebühren zu entrichten. Denn § 33 TP 17 Z. 7 GG. in der geltenden Fassung schreibt die Festsetzung von Gebühren für Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, vor. Gewinne, die zukommen sollen, sind aber alle versprochenen Gewinne und nicht nur jene Gewinne allein, die aufgrund eines Loskaufes nach der Ziehung dem Loskäufer tatsächlich zufallen. Damit ist aber auch durch die Gebührennovelle 1952 in Bezug auf die Behandlung von Gewinnen, die in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, kein Wandel eingetreten, der sinngemäß auf § 3 des Lotteriesgesetzes 1947 Einfluss nehmen könnte. Gegenüber diesen zwingenden gesetzlichen Anordnungen kommt anderen Gesetzesstellen, die eher für den Standpunkt der Beschwerdeführerin sprechen, zum Beispiel der des § 28 Abs. 3 GG. über die Person des Gebührensschuldners („die Vertragsteile“) keine maßgebende Bedeutung zu. Die belangte Behörde hat somit das Gesetz nicht verletzt, wenn sie der beschwerdeführenden Partei vom Gesamtwert der Serientreffer eine Gebühr von 25 v.H. vorgeschrieben hat."

Aufgrund dieses Erkenntnisses ist zu untersuchen, ob § 3 Lotteriegesetz 1947 heute noch in Geltung ist, sowie ob im Laufe der Zeit § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG durch diverse gesetzliche Änderungen einen Bedeutungswandel erfahren hat oder nicht.

5. Die rechtliche Situation zur Zeit des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 1956, ZI. 1559/56

Vorweg ist zu erwähnen, dass Lotterien (Auspielungen) bereits im Gebührengesetz 1850 (RGBl. 1850/50) geregelt waren und zwar im Tarif unter der Postzahl 57 Anmerkung b) Glücksverträge, d.i. Verträge wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, nach dem Wert. Als Wert ist anzunehmen: bei den Lotterien und anderen Auspielungen, die in den Losen oder im Spielplan angegebene Spieleinlage.

5.1. Auspielungen im Allgemeinen Gebührentarif 1925, BGBl. 1925/208, Tarifpost 57 B.

Nach dem Tarif der Stempel- und Rechtsgebühren (Allgemeiner Gebührentarif 1925, BGBl. 1925/208, Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 1. Juli 1925, betreffend die Wiederverlautbarung des Tarifes der Stempel- und Rechtsgebühren mit Ausschluss der Gerichtsgebühren) heißt es unter Tarifpost 57 B. Lotterien, Verlosungen, Auspielungen, Lottoanleihen a) Auspielungen von Waren...., von der Gesamtsumme aller einzelnen, nach dem Spielplan bedungenen Einlagen, ohne Rücksicht auf den erzielten Absatz....Skala III. Die Gebühr ist noch vor der Verlosung durch die Spielunternehmung unmittelbar zu entrichten. b) Staatslotterien, Verlosungen von Schuldverschreibungen mit Prämien und andere Verlosungen, von den Gewinnen in Geld, in- oder ausländischen Gold- oder ausländischen Silbermünzen oder Wertpapieren, nach Abzug der Spieleinlage, d.i. des Nominalbetrages des Loses25%,c) Zahlenlotto von den Gewinnen ohne Abzug der Spieleinlage....25%. Anmerkung zu lit. b und c. Die in lit b festgesetzte Gebühr ist von den Spielunternehmungen, die in lit. c festgesetzte Gebühr von der Dienststelle für Staatslotterien und von den Lottokollektanten von den nach dem Spielplane entfallenden Gewinnen in Abzug zu bringen und nach der Ziehung zur Zeit der Fälligkeit der Gewinne unmittelbar zu entrichten.

5.2. § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 GebG 1946 (BGBl. 1946/184)

Im Gebührengesetz 1946 wurden die Gebühren zwar generell neu organisiert, § 33 TP 17 GebG regelte aber nur Wetten mit Ausschluss der Totalisateur- und Buchmacherwetten, Hoffungskäufe beweglicher Sachen, Bodmereiverträge Leihrentenverträge und Promessenscheine. Glücksspiele, Auspielungen oder Sportwetten uä. waren nicht in das Gebührengesetz 1946 aufgenommen worden. Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (110 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates (V.G.P.))

standen die Bestimmungen der Tarifpost 57 A, 2, und B des Allgemeinen Gebührentarifs 1925, welche die Totalisateur- und Buchmacherwetten, die Lotterien, Verlosungen, Ausspielungen und Lottoanlehen behandeln, durchgehend und nach wie vor in Kraft.

5.3. Lotteriegesetz 1947 (BGBl. 1948/27)

Nach dem § 3 Lotteriegesetz 1947 (Bundesgesetz vom 10. Dezember 1947 über die Abhaltung von Lotterien mit Geld- und Warentreffern, BGBl. 1948/27, es geht um die Bewilligung der Abhaltung von Lotterien mit Geldtreffern und von Lotterien mit Geld- und Warentreffern für wohltätige, gemeinnützige oder kulturelle Zwecke) galt gemäß Abs. 1 bei gemischten Lotterien hinsichtlich der für die Warentreffer zu entrichtenden Abgaben § 4 der vorgenannten Verordnung [laut § 2 Lotteriegesetz 1947 ist das die Wertausspielungsverordnung BGBl. Nr. 68/1928 idF der Wertausspielungsnovelle BGBl. Nr. 541/1933] mit der Maßgabe, dass an Stelle des bewilligten Spielkapitals der vierfache Wert der Warentreffer als Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung der zehnpromzentigen Lottotaxe und der Gebühr nach T.P. 57, B, a, des Allgemeinen Gebührentarifes (BGBl. Nr. 208/1925) zugrunde zu legen ist. Die Lottotaxe kann bei besonderer Berücksichtigungswürdigkeit des Veranstaltungszweckes bis auf 3 v.H. ermäßigt werden. Nach Abs. 2 unterlagen alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer sowie Warentreffer, wenn sie in Bargeld abgelöst werden, der 25promzentigen Gewinnstgebühr gemäß T.P. 57, B, b, des Allgemeinen Gebührentarifes 1925.

Somit regelte das Lotteriegesetz 1947 die gemischten Lotterien und legte einerseits ausdrücklich „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ und andererseits durch Verweis auf den Gebührentarif 1925 fest, dass die Bemessungsgrundlage alle nach dem Spielplan vorgesehenen Gewinne sind.

Im Bericht des Finanz- und Budgetausschusses über die Regierungsvorlage (447 der Beilagen), 502 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates (V.G.P.), bezweckte die Regierungsvorlage eine Ausdehnung der Ermächtigung des Bundesministeriums für Finanzen zur Bewilligung von Lotterien, da derartige Bewilligungen damals nur für Wertlotterien (Lotterien mit Warentreffern) gegeben werden konnten, nicht aber für gemischte oder Geldlotterien, für die jeweils ein eigenes Gesetz notwendig war. Nach dem Bericht sieht § 1 daher eine Ermächtigung zur Bewilligung für Lotterien vor, die neben Warentreffern Geldtreffer aufweisen und reine Geldlotterien vor. Die §§ 2 und 3 sollten die Durchführung der Vergebührung solcher Lotterien regeln. Bis dahin wurden bei Geldlotterien vom Unternehmer keine Gebühr entrichtet und nur der Gewinner hatte 25% Gewinnstgebühr zu zahlen, bei Warenlotterien vom Spieler keine Gebühr, während der Unternehmer dieLottotaxe und die 2%ige Gebühr nach T.P. 57, B, a, des Allgemeinen Gebührentarifs zu entrichten hatte....Da die Gebühren, die bei Wertlotterien vom Unternehmer zu tragen sind,

vom Gesamtspielkapital zu tragen sind, vom Gesamtspielkapital berechnet werden und der Wert der Treffer mindestens ein Viertel des Spielkapitals betragen muss, wurde für diese Gebühren jener Teil des gesamten Spielkapitals der gemischten Lotterien herangezogen, die sich aus dem vierfachen Wert der Warentreffer ergibt. Der restliche Teil des Spielkapitals, der verhältnismäßig mit den Geldtreffern im Zusammenhang steht, wird daher bei der Bemessung dieser Gebühren nicht herangezogen – soweit der Bericht. Der Bericht gibt keine weiteren Hintergründe bekannt, warum die Gewinngebühr von reinen Geldtreffern, bzw. von Warentreffern, die in Geld abgelöst wurden, von dem nach dem Spielplan vorgesehenen Gewinnen der Gebühr unterliegen.

5.4. Gebührennovelle 1952 (BGBl. 1952/107)

Mit der Gebührennovelle 1952 (Bundesgesetz vom 27. Mai 1952, womit einige Bestimmungen des Gebührengesetzes 1946, BGBl. Nr. 184/1946, abgeändert und ergänzt werden, BGBl. 107/1952) kamen die Z. 6, 7 und 8 in den § 33 TP 177. Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen a) wenn die Gewinne nicht in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 2%, b) wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, vom Wert derselben 25%. Anmerkung: 1. Die Gebühren nach Z. 6, 7 und 8 sind, auch wenn eine Urkunde nicht errichtet wird, ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten. 2. Die Gewinngebühren nach Z. 6 lit. b sind in der Weise zu berechnen...(Anm: *Stufenausgleich*)....3. Die Gewinne bei der Klassenlotterie sind gebührenfrei. Nach Artikel II Absatz 2 dieser Gebührennovelle wurden mit dem Inkrafttreten die damals noch geltenden Bestimmungen des provisorischen Gesetzes über die Gebühren von Rechtsgeschäften, Urkunden, Schriften und Amtshandlungen vom 9. Feber 1850, RGBl. Nr. 50/1850, und des Allgemeinen Gebührentarifs 1925, BGBl. Nr. 208/1925 aufgehoben. Wo nach Artikel II Absatz 3 auf die Bestimmungen der Tarifpost 57 A oder der Tarifpost 57 B des Allgemeinen Gebührentarifs 1925, BGBl. Nr. 208/1925, verwiesen wird, treten die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an ihre Stelle.

Damit blieb, so wie der Verwaltungsgerichtshof dies im Erkenntnis 4. Dezember 1956, 1559/56 ausgesprochen hatte, § 3 Lotteriegesezt 1947 vor allem in Bezug auf die gemischten Lotterien weiterhin in Kraft, an die Stelle des dort erwähnten Gebührentarifes 1925 traten die entsprechenden Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 der Gebührennovelle 1952. Demnach unterlagen alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer sowie Warentreffer, wenn sie in Bargeld abgelöst werden, der 25prozentigen Gewinngebühr. Der Verwaltungsgerichtshof betonte, dass schon allein die Wortwahl der Gebührennovelle, dass Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teil-

nehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, für die Festsetzung der Gebühr maßgeblich ist. Gewinne, die zukommen sollen, sind alle versprochenen Gewinne, was insofern eine Ergänzung und keinen Widerspruch zum Lotteriegesetz bildet: Im Fall des Verwaltungsgerichtshofurteils handelte es sich um eine gemischte Lotterie, in der auch ein Warentreffer in Geld abgelöst wurde, die Gebühr wurde gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG, sozusagen iVm § 3 Lotteriegesetz festgesetzt.

Insofern fand auch keine Änderung im Gebührengesetz 1957 (BGBl. 1957/267) statt, das im § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b die Fassung des Gebührengesetzes 1946 in der Gebührennovelle BGBl. Nr. 1952/107, Art. I Z. 16 „wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, von deren Wert 25%“ übernahm. Am Rande sei bemerkt, dass § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 weiterhin nur aus den Literä a (nur „Waren“) und b (nur Geld) bestand. Die Vergebühnung der gemischten Lotterien musste daher nach wie vor dem § 3 Abs. 1 Lotteriegesetz 1947 entnommen werden.

6. Die rechtliche Situation nach dem Glücksspielgesetz 1960 (BGBl. 1960/111)

Das Glücksspielgesetz 1960, BGBl. 1960/111 vom 21. Juni 1960 änderte in seinem § 25 den § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG: Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, a) wenn die Gewinne in Waren, in geldwerten Leistungen, in Waren und geldwerten Leistungen bestehen, vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze 12 v.H., b) wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25 v.H., c) wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen 12 v.H., sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25 v.H. Neu dazu kam auch Abs. 4, wenn die Warengewinne in Geld abgelöst werden, und die Absätze 5 und 6. Nach § 29 Z. 3 treten mit Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes außer Kraft: das Lotteriegesetz 1947, BGBl. Nr. 27/1948. Nach § 30 tritt das Glücksspielgesetz 1960 mit Ausnahme der §§ 24 und 25 am 30. Juni 1962 außer Kraft.

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Glücksspielgesetz vom 24.2.1960 (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) besagen einerseits, dass die Neuregelung des Glücksspielwesens es notwendig macht, auch die Bestimmungen über die Gebühren, die für Ausspielungen zu entrichten sind, neu zu fassen, nämlich einerseits durch Einbeziehung der Lotterietaxe, was eine Erhöhung der Gebühr von 2% auf 12% mit sich brachte und andererseits durch Zusammenfassung der im § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 des Gebührengesetzes 1957, BGBl. Nr. 267, und im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr. 27/1948, enthaltenen Gebührenvorschriften. Die abgabenrechtliche Behandlung von

Ausspielungen von Geld und Waren bzw. geldwerten Leistungen sollte der bisherigen Regelung im § 3 des Lotteriegesetzes 1947, BGBl. Nr. 27/1948 entsprechen. Für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr war nun ausschließlich § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG maßgeblich. Vergleicht man allerdings die genannten Gesetzestexte miteinander, so fällt auf, dass §§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG nicht mehr lautete „wenn die Gewinne in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, von deren Wert 25%“, sondern „wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25%“.

Der Bericht des Finanz- und Budgetausschusses über die Regierungsvorlage (187 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) erwähnt zu den Ausspielungen nichts Näheres.

Aus dem Zweiten Bericht des Finanz- und Budgetausschusses über die Regierungsvorlage (200 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) ergibt sich, dass in der Sitzung des Nationalrates vom 6. April 1960, in welcher der Bericht des Finanz- und Budgetausschusses....auf der Tagesordnung stand, beschlossen wurde, die Vorlage an den Ausschuss zurückzuweisen. An zwei Stellen des Gesetzestextes wurden Änderungen vorgenommen, in § 10 Abs. 2 und im § 30 wurde ein neuer Abs. 1 aufgenommen, um der Bundesregierung Gelegenheit zu geben, eine umfassende Neuregelung des gesamten Glücksspielwesens vorzubereiten. § 30 Abs. 1 sollte nun lauten: Dieses Bundesgesetz tritt mit Ausnahme der §§ 24 und 25 am 30. Juni außer Kraft.

In der Debatte (Nationalrat IX.GP. – 33. Sitzung – 18. Mai 1960, S 1307) wurde angesprochen, dass die Mitglieder des Finanz- und Budgetausschusses der Meinung waren, das Glücksspielgesetz mit 30. Juni 1962 zu befristen, um verschiedene Fragen einer grundlegenden Überprüfung unterziehen zu können. Um aber genügend Zeit für die Beratung eines umfassenden und das gesamte Glücksspielwesen regelnden Gesetzes zu haben, wurde die Bundesregierung ersucht, dem Nationalrat bis zum 30. Juni 1961 den Entwurf eines entsprechenden Gesetzes vorzulegen. Es ist zwar möglich gewesen, die allgemeinen Bestimmungen über das Glücksspielmonopol des Bundes klarer zu fassen und die Vorschriften über Lotterien und andere Ausspielungen den Bedürfnissen der Praxis anzupassen.....das Glücksspielgesetz 1960 bleibt aber unbefriedigend, weil es nicht einmal eine Kodifizierung aller Bestimmungen über das Glücksspielwesen enthält...nicht nur die Vorschriften über die Klassenlotterie, über das Sport- und Pferdetoto und über die Spielbanken außerhalb des Glücksspielgesetzes wurden aufrechterhalten, sondern fragmentarisch auch das Kaiserliche Lottopatent vom 13. März 1813 (Nationalrat IX.GP. – 33. Sitzung – 18. Mai 1960, S 1309-1310, 1312).

§ 3 Abs.1 Lotteriegesetz 1947 findet sich mit „Bei gemischten Lotterien gilt hinsichtlich der für die Warentreffer zu entrichtenden Abgaben,....dass an Stelle des bewilligten Spielkapitals der

vierfache Wert der Warentreffer als Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung der zehnprozentigen Lottotaxe und der Gebühr nach T.P. 57, B, a, des Allgemeinen Gebührentarifes zugrunde zu legen sind" im neu durch § 25 Glücksspielgesetz 1960 dazugekommenen § 33 TP 17 Z. 7 lit. c „wenn die Gewinne in Geld und in Waren, in Geld und in geldwerten Leistungen, in Geld und in Waren und in geldwerten Leistungen bestehen, vom vierfachen Wert der als Gewinne bestimmten Waren und geldwerten Leistungen von 12%, sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25%." § 3 Abs. 2 Lotteriegesezt 1947, wonach „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer, sowie Warentreffer, wenn sie in Bargeld abgelöst werden, der 25prozentigen Gewinngebühr" unterliegen, wurde nicht mit diesem Wortlaut in § 33 TP 17 Z. 7 übernommen. In lit. b leg. cit. gibt es die Wortfolge „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer" nicht mehr, lit. b lautet nur „wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn 25%". Hinsichtlich der Ablöse von Waren und geldwerten Leistungen in Geld kam zu § 33 TP 17 der Abs. 4 dazu "Werden die in Waren oder in geldwerten Leistungen bestehenden Gewinne in Geld abgelöst, so ist unbeschadet der Gebühr von 12 v.H. nach Abs. 1 Z. 7 lit. a oder der Gebühr nach Abs. 1 Z. 7 lit. c vom Ablösebetrag eine Gebühr von 25 v.H. zu entrichten". Auch bei der im Gebührengesezt neuen Vergebührung des Ablösebetrages in Geld nach Abs. 4 wurde nicht die Wortfolge des § 3 Abs.2 Lotteriegesezt 1947 „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer" hereingenommen. Gerade auch die Einarbeitung von § 3 Abs.1 Lotteriegesezt 1947 in den neuen lit. c zeigt ein teilweises Weggehen von der Bestimmung der Bemessungsgrundlage durch den Spielplan, dass statt „an Stelle des bewilligten Spielkapitals der vierfache Wert der Warentreffer Bemessungsgrundlage ist" nun die Gebühr „zwar vom vierfachen Wert der als Gewinn bestimmten Waren und geldwerten Leistungen", allerdings die in Geld bestehenden Gewinne mit 25% zu vergebühren sind. Litera c erwähnt den Spielplan zwar nicht, aber verweist sehr wohl auf ihn, nämlich mit der Wortfolge, dass die Gebühr „vom Wert der **als Gewinn bestimmten** Waren...." berechnet wird.

Die Frage bleibt, wie weit aus § 33 TP 17 Abs.1 Z. 7 lit. b GebG 1957 idF § 25 Glücksspielgesetz 1960 abgeleitet werden kann, dass die Gewinne laut Spielbedingungen Bemessungsgrundlage sind. Der neue Gesetzestext spricht nicht unbedingt dafür. Lit. b, für sich alleine gelesen, verweist nicht darauf, dass unter Gewinn der Gewinn laut Spielbedingungen verstanden werden muss. Die nach dem Spielplan bedungenen Einsätze sind Bemessungsgrundlage, wenn die Gewinne ausschließlich in Waren (geldwerten Leistungen) bestehen. Aus lit. a, wonach die Gebühr von den Einsätzen zu berechnen ist, kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass nach lit. b die im Spielplan bewilligten Gewinne Bemessungsgrundlage sind. Stellt man Überlegungen zu lit. c an, so ist aus der Textierung festzustellen, dass die Vergebührung der in Waren bestehenden Gewinne vom vierfachen Wert der als

Gewinne bestimmten Waren erfolgt und zwar mit 12%, (Zeilenumbruch) sowie von den in Geld bestehenden Gewinnen 25%. Wollte man hierunter die Gewinne laut Spielplan sehen, wäre das durch Kombination der historischen Interpretation der Bemessungsgrundlagenbestimmung in lit b mit dem „Grundtatbestand“ der Z.7 selbst, nämlich den Ausspielungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen und zwar im Hinblick auf den letzten Satzteil „Gewinne zukommen sollen“, damals noch möglich gewesen. Eine historische Interpretation findet aber dort die Grenze, wenn sich der Bedeutungszusammenhang und der Zweck der gesetzlichen Regelung ändern. Dazu soll vorerst geklärt werden, ob das Lotteriesgesetz 1947 außer Kraft trat oder nicht.

Tatsächlich wurde, wie in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Glücksspielgesetz vom 24.2.1960 (165 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates IX.GP.) dargestellt, § 3 Lotteriesgesetz 1947 weitgehend in § 33 TP 17 GebG eingearbeitet, vor allem im Hinblick darauf, dass der Abs. 1 des § 3 Lotteriesgesetz 1947 für die Vergebührung von gemischten Lotterien als neue Z.7 lit. c und Abs. 2 des § 3 Lotteriesgesetz 1947 für die Vergebührung des Ablösebetrages für Waren und geldwerte Leistungen als neuer Absatz 4 in das Gebührengesetz Eingang fand. § 3 Lotteriesgesetz 1947 wurde damit aber nicht wortwörtlich in § 33 TP 17 GebG übernommen, die Wortfolge „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ findet sich im Gebührengesetz jedenfalls nicht mehr. Wie zu sehen ist, wurde § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG durch den Einbau der grundlegenden Materie der gemischten Lotterien in einer neuen lit. c und der Versteuerung im Fall der Ablöse von Waren und geldwerten Leistungen im neuen Absatz 4 mit dem Lotteriesgesetzes 1947 zusammengefasst. Aus dem bisherigen kann von einer materiellen Derogation ausgegangen werden.

Nunmehr ist zu überlegen, ob das Lotteriesgesetz 1947 durch das Glücksspielgesetz 1960 formell derogiert wurde. Es fällt auf, dass das Glücksspielgesetz 1960 eine Bestimmung, dass die früheren Gesetze nicht wieder in Kraft treten, nicht enthält. Damit ist nicht ganz klar, ob die nach § 29 Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft getretenen Bestimmungen mit 30. Juni 1962 wieder in den Rechtsbestand eintreten. Einen Hinweis, dass diese formelle Derogation des Lotteriesgesetzes 1947 doch endgültig ist, kann § 55 Glücksspielgesetz 1962 (BGBl. 1962/169) entnommen werden: Dort sollten mit Inkrafttreten des Glücksspielgesetzes 1962 eine Reihe von Bestimmungen wie zB das Lottopatent von 1913 usw. außer Kraft treten „soweit einzelne Bestimmungen der genannten Gesetze nicht schon früher aufgehoben wurden.“ So wurden in § 29 Z. 1 Glücksspielgesetz 1960 die §§ 24 bis 36 des Lottopatentes vom 13. März 1813, Pol.G.S. Nr. 27, aufgehoben, insoweit sie gesetzliche Grundlage der Wertausspielungsverordnung, BGBl. Nr. 68/1928, in der Fassung der Wertausspielungsnovelle, BGBl. Nr. 541/1933

war. Das Lotteriegesetz 1947 nahm wiederum auf letztgenannte Verordnung Bezug. Somit kann über § 55 Glücksspielgesetz 1962 erschlossen werden, dass die mit § 29 Glücksspielgesetz 1960 aufgehobenen Rechtsvorschriften endgültig aus dem Rechtsbestand ausscheiden sollten und dass sich diese Situation trotz Außerkrafttretens des Glücksspielgesetzes 1960 mit 30. Juni 1962 nicht änderte. Am Rande sei erwähnt, dass nach § 30 Abs.1 Glücksspielgesetz 1960 die für das Gebührengesetz maßgeblichen neuen Bestimmungen §§ 24 und 25 – letzterer renovierte § 33 TP 17 GebG – ausdrücklich im Rechtsbestand bleiben sollten.

Somit erfolgte eine formelle Derogation des Lotteriegesetzes 1947 mit § 29 Abs. 3 Glücksspielgesetz 1960. Das Lotteriegesetz 1947 ist damit nicht mehr im Rechtsbestand. Das Lotteriegesetz 1947 wurde in § 33 TP 17 GebG weitgehend eingearbeitet, aber ohne die Wortfolge „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ in Z.7 lit. b und auch nicht in lit. c letzter Satz und in Absatz 4.

7. Die Änderungen des § 33 TP 17 GebG in Synchronisierung mit dem Glücksspielgesetz

Seit 1986 wurde § 33 TP 17 GebG laufend geändert und dem Glücksspielgesetz angepasst. So wurden mit BGBl. 1986/292 die Z. 6 geändert und die Z. 9 (Lotto) und 10 (Zusatzspiel) neu eingeführt. Die Änderungen standen im Zusammenhang mit der ab 1. September 1986 erfolgten Einführung des Lottos samt Zusatzspiel. In der Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Bundesgesetz BGBl. 1986/292 (931 Blg Nr 16. GP) heißt es: „Glücksverträge (Wetten, Ausspielungen aller Art) unterliegen der Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 GebG. Mit der Bestimmung des Art. III sollen die gebührenrechtlichen Bestimmungen den Erfordernissen der Neuregelungen im Glücksspielgesetz angepasst werden. Insbesondere soll für Wetten, die nach § 20a des Glücksspielgesetzes (Sporttoto, Lotto, Zusatzspiel) abgeschlossen werden, neben der im § 20 e des Glücksspielgesetzes geregelten Konzessionsabgabe eine Gebühr von 15% von den Wetteinsätzen erhoben werden.“

Durch die Gebührengesetznovelle 1988, BGBl. 407 wurde der im § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 6 und 10 GebG enthaltene Hundertsatz von 15% mit Wirksamkeit vom 1. August 1988 auf 16% erhöht. Bei dieser Änderung handelte es sich um eine budgetäre Maßnahme im Zusammenhang mit der Steuerreform (Erläuterungen zur Regierungsvorlage der Gebührengesetznovelle 1988, 623 Blg NR 17. GP).

Mit dem Glücksspielgesetz 1989 (BGBl. 1989/620) selbst wurden keine Vorschriften des Gebührengesetzes geändert. In den Erläuterungen (1067 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP) heißt es: „Der vorliegende Entwurf eines Glücksspielgesetzes soll das Stammgesetz vom 27. Juni 1962 zur Regelung des Glücksspielwesens, das zwischenzeitig durch insgesamt elf Novellen abgeändert worden ist, ersetzen....Zu § 1: Abs. 1 enthält die Definition der Glücksspiele....Zu § 2 Bei Ausspielungen stehen sich grundsätzlich Unternehmer (Veranstalter) und Spieler gegenüber. Hiedurch wird dieses Spiel von solchen Glücksspielen abgegrenzt, bei denen sich nur Spieler gegenüberstehen (z.B. Kartenspiele). Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Einsätzen der Spieler Gegenleistungen des Unternehmers gegenüberstehen.“

Durch Abschnitt II Art. I des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 1989, BGBl. 661 wurde § 33 TP 17 GebG („Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, ausgenommen Ausspielungen gemäß Z 8“) mit dem Glücksspielgesetz, BGBl. 1989/620, synchronisiert (Erläuterungen 1080 Blg NR 17. GP): „Mit 1. Jänner 1990 soll ein neues Glücksspielgesetz in Kraft treten. Nach diesem wird künftig – so wie schon bisher das Lotto und das Sporttoto – ua. auch die Klassenlotterie nicht mehr vom Staat selbst betrieben

werden. An die Stelle des beim Betrieb durch den Staat von der Österreichischen Glücksspielmonopolverwaltung erzielten Ertrages sollen nunmehr eine von den Spieleinsätzen zu erhebende Gebühr nach dem Gebührengesetz sowie eine im Glücksspielgesetz normierte Konzessionsabgabe treten. Wesentliche Änderung im § 33 TP 17 Abs. 1 GebG ist daher die gebührenrechtliche Gleichbehandlung und Zusammenfassung aller Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des Glücksspielgesetzes durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann (Art. I Z. 5). Nach der Regierungsvorlage betreffend ein Bundesgesetz zur Regelung des Glücksspielwesens (Glücksspielgesetz – GSpG) handelt es sich hierbei derzeit um das Lotto, das Toto, das Zusatzspiel, die Sofortlotterien, die Klassenlotterie, Zahlenlotto und die Nummernlotterien....“.

Im Bericht des Finanzausschusses ist dazu ausgeführt (1162 Blg Nr 17. GP): „Als materielle Neuerung ist die gebührenrechtliche Gleichbehandlung und Zusammenfassung aller Ausspielungen, deren Durchführung nach den Bestimmungen des Glücksspielgesetzes durch Erteilung einer Konzession übertragen werden kann, hervorzuheben.“

8. „Glücksspiele“ statt „Ausspielungen“ ab dem BGBl. 1993/965

Die weitere einschneidende Änderung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erfolgte durch BGBl. 1993/965 mit Wirkung vom 31.12.1993, womit an die Stelle der Satzteile „Ausspielungen“ die umfassendere Formulierung „Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden“, trat. Statt „ausgenommen Ausspielungen gemäß Z 8“ wurde ein eigener Satz „Von der Gebührenpflicht nach Z 7 sind ausgenommen:....Ausspielungen....Glücksspiele.... „ eingefügt. Die lit. a, b, und c blieben im Wortlaut unverändert, wurden aber neu mitbeschlossen, d.h. der gesamte Text der Ziffer 7 und nicht nur die Änderungen durchliefen den Gesetzwerdungsprozess.

Zentrales Anliegen der Gebührengesetznovelle 1993 (Bericht des Finanzausschusses, 1427 Blg NR 18. GP) war es,

„....auch Veranstalter zur Entrichtung der Gebühren heranzuziehen, die nicht selbst am Spiel teilnehmen, sondern bloß anderen die Möglichkeit bieten, an von ihnen organisierten Glücksspielen teilzunehmen. Da den Finanzbehörden die Identität der Spieler sowie die Spielumsätze nicht bekannt sind, ist die Miteinbeziehung der Veranstalter als Gebührenschuldner zur Administration der Gebührenpflicht erforderlich.

Ausspielungen sind gemäß § 2 Abs. 1 GSpG Glücksspiele, bei denen der Veranstalter den Spielern für eine vermögensrechtliche Leistung eine vermögensrechtliche Gegenleistung in Aussicht stellt. Zum Wesen der Ausspielung gehört, dass den Leistungen der Spieler im Gewinn Gegenleistungen gegenüberstehen. Es ist aber für das Vorliegen einer Ausspielung

nicht unbedingt erforderlich, dass diese Gegenleistung vom Veranstalter erbracht wird, sondern es genügt, wenn die Gegenleistung vom Veranstalter organisiert wird. Um auch Glücksspiele, die nicht in Form einer Ausspielung durchgeführt werden, von der Gebührenpflicht zu erfassen, nimmt die Novelle auch sonstige Glücksspiele in den Gebührentatbestand auf. Dies ist erforderlich, um entsprechende Umgehungen des Gebührentatbestandes hintanzuhalten.“

Diese Gesetzesänderung hat für den vorliegenden Fall insoweit Bedeutung, als die Bemessungsgrundlage, die unverändert neu beschlossen wurden, nun nicht mehr nur für Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, sondern für Glücksspiele generell gilt. Im Zusammenhang mit bestimmten Kartenspielen (Kartenspokerspiele, Concord Aces, Lucky 9) hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits zur Frage der Bemessungsgrundlage des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG in mehreren Entscheidungen befasst (<http://findok.bmf.gv.at>, 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;): „Nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG berechnete sich die Gebühr in Höhe von 25% vom Gewinn. Gewinn ist ein Nettobetrag, der sich aus Gewinn minus Einsatz des Spielers ermittelt.... Der Berufungsentscheidung liegt folgende Überlegung zugrunde:... die „Vergebührung“ des Glücksspiels wird im wahrsten Sinne des Wortes tatsächlich und unmittelbar durchgeführt, das hieße, am Ende eines jeden Einzelspiels, wenn der Pot dem Gewinner zugeschoben wird (als fällig ausbezahlt wird), wird die Bemessungsgrundlage ermittelt (Wert des Pots abzüglich der vom Gewinner getätigten Einsätze) und der Abgabebetrag in Einem zur Abgabentrachtung abgesondert.“ Die Entscheidungen des UFS befassen sich auch mit dem Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG: „§ 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG normiert.... eine Durchschnittsbetrachtungsweise. Der Gesetzeswortlaut spricht von Anbieten oder Organisieren von Glücksspielen.... In den Worten „Anbieten“ und „Organisieren“ liegt der gesetzliche Auftrag zur Durchschnittsbetrachtungsweise. Synonyme für „organisieren“ sind „planen“, „vor-bereiten“. Angeboten werden können nur Spiele, für die eine Spielregel besteht, die die Spiele generell in ihrem Ausgang vorherkalkuliert hat.“

Daraus kann geschlossen werden, dass der Tatbestand des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG von der Satztechnik her die Veranstaltung von Glücksspielen, gleichgültig ob in Form von Kartenspielen oder Ausspielungen, nach wie vor im Auge hatte. Auf der anderen Seite wurde der Lichtkegel durch den Terminus „Glücksspiele“ dennoch auf das Rechtsgeschäft gerichtet.

9. Zusammenfassung

Nummerlotterien sind Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes (§ 1 Abs. 1 iVm § 12 GSpG), deren Durchführung grundsätzlich dem Bund vorbehalten ist (§ 3 GSpG) und die der Konzessionsabgabe unterliegen (§§ 14, 17 GSpG). Im gegenständlichen Fall ging es um die Durchführung einer sonstigen Nummernlotterie gemäß § 32 GSpG, die der Bund durch

Bewilligung anderen Personen übertragen kann (§ 36 GSpG). Für diese sonstigen Nummernlotterien fällt gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 GebG Rechtsgeschäftsgebühr an. Der vorliegende Sachverhalt wurde 1998 verwirklicht. Es ist daher das Gebührengesetz in der damaligen Fassung anzuwenden. Die Bemessungsgrundlage bei der Konzessionsabgabe ist die Summe der Wetteinsätze während eines Kalenderjahres, da das Glücksspielgesetz darüber hinaus von anderen Grundsätzen geleitet ist als das Gebührengesetz, kann es zur Auslegung, was die Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z.7 lit. b GebG ist, nicht weiter herangezogen werden.

Die Rechtsgeschäftsgebühren sind zwar auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise textiert, ihre Kerntatbestände beziehen sie aber aus dem bürgerlichen Recht. 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 (Leibrenten 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). Glücksverträge sind durch die Ungewissheit über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Vertrages gekennzeichnet, es kommt hierbei nicht auf die Bestimmtheit oder Unbestimmtheit des Vorteils, sondern darauf an, dass sein Eintritt noch ungewiss ist (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1267 Rz 1). Lotto wird nach dem bürgerlichen Recht zu § 1272 ABGB gezählt (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1272 Rz 1). Das Spielgeschehen bei staatlich veranstalteten Glücksspielen wird prinzipiell auf privatrechtlicher Grundlage abgewickelt. Der „Wettevertrag“ gilt als rechtswirksam zwischen Spielteilnehmer und Spielveranstalter abgeschlossen, sobald der den Spielbedingungen entsprechend ausgefüllte und mit Einsatzbestätigung versehene Wettschein innerhalb der festgesetzten Frist bei dem Veranstalter eingelangt ist (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1274 Rz 1).

Die Glücksspiele können in Lotterien und die anderen Glücksspiele unterschieden werden, wobei zwischen beiden kein Unterschied in der Art, sondern nur des Grades besteht, dass bei Lotterien die Größe von Gewinn und Verlust im vorhinein feststeht, während er sich bei den anderen Glücksspielen erst aus der Spieltätigkeit selbst bestimmt. Unter Lotterien versteht man Veranstaltungen, die auf den Abschluss einer Zahl gleichartiger Verträge (Lotterieverträge) gerichtet sind, denen zufolge sich der eine Teil (der Unternehmer) gegen eine unbedingte Leistung des anderen Teiles (Spielers, Einsetzers, Teilnehmers) zur Übergabe eines Gewinnes für den Fall verpflichtet, als im Wege eines bestimmten Verfahrens ein durch die Einwirkung des Zufalls herbeigeführter Umstand eintreten sollte. Der Gewinn muss aus im vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen. Bei Nummernlotterien erhält der Unternehmer Einzahlungen (Einsätze) von verschiedener Höhe und von beliebig

zahlreichen Personen. Er verpflichtet sich dagegen, bestimmte Gewinne auszuzahlen, wenn bei der öffentlichen Ziehung der Nummern, die der Einleger bei der Einzahlung ausdrücklich nennt (auf die er setzt), herauskommen sollen. (Rudolf Sieghardt, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899, 2-4).

Die Glücksspiele wurden bis 1946 in unterschiedlichsten Gesetzen geregelt und besteuert, ab 1946 ist eine schrittweise Fokussierung der Besteuerung auf das Glücksspielgesetz (Konzessionsabgabe und Spielbankenabgabe) einerseits und das Gebührengesetz (Rechtsgeschäftsgebühren für Glücksverträge) erkennbar. Ursprünglich war die gebührenrechtliche Bemessungsgrundlage bei Lotterien der Wert der in den Losen oder im Spielplan angegebene Spieleinlage (Gebührengesetz 1850, Postzahl 57 Anmerkung b). Nach der Tarifpost 57 B. und der Anmerkung zu lit. b im Gebührentarif 1925, die bis zur Gebührennovelle 1952 aufrecht war, war die Bemessungsgrundlage das Gewinn in Geld, nach Abzug der Spieleinlage, d.h. des Nominalbetrages des Loses, wobei die festgesetzte Gebühr von den nach dem Spielplan entfallenden Gewinnen in Abzug zu bringen war. Das Lotteriesgesetz 1947 regelte gemischte Lotterien und reine Geldlotterien und sah als Bemessungsgrundlage in § 3 Abs.2 „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“ vor, die der 25prozentigen Gewinngebühr nach der T.P. 57, b, des Allgemeinen Gebührentarifes 1925 unterlagen. Das Lotteriesgesetz 1947 wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft gesetzt.

Das Gebührengesetz 1946 (BGBl. 1946/184) reorganisierte die Gebühren, aber auch die Verkehrssteuern. § 33 TP 17 GebG regelte damals im Wesentlichen die Glücksverträge i.w.S., die Totalisateur- und Buchermacherwetten waren sogar ausdrücklich vom Regelungsbereich ausgenommen. Erst durch die Gebührennovelle 1952 (BGBl. 1952/107) fanden die Glücksspiele ieS wiederum Eingang in das Gebührengesetz. § 33 TP 17 Abs. 1 GebG wurden um die Z. 6, 7 und 8 erweitert. Die Z. 7 regelte bereits Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Die Bemessungsgrundlagen waren für Warenausspielungen geregelt („vom Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze) und für Bargeld, Münzen oder Wertpapiere („nach dem Wert derselben“), daneben galt für gemischte und reine Geldlotterien hinsichtlich der Berechnung noch das Lotteriesgesetz 1947. Das Gebührengesetz 1957 (BGBl. 1957/267) übernahm § 33 TP 17 Gebührengesetz 1946 in der Fassung der Gebührennovelle 1952.

Das Glücksspielgesetz 1960 (BGBl. 1960/111) setzte in § 29 Z. 3 das Lotteriesgesetz 1947 außer Kraft und nahm mit § 25 die Vorschriften des Lotteriesgesetzes über gemischte Lotterien in § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 1957 unter der neuen lit. c auf. Lit. b wurde modifiziert „wenn die Gewinne in Geld bestehen, vom Gewinn“. Das Glücksspielgesetz 1960 war auf zwei Jahre

befristet, davon war allerdings nicht der neue § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG betroffen, die Bestimmungen des Gebührengesetzes wurden unbefristet beschlossen. Mit dem Glücksspielgesetz 1962 (BGBl. 1962/169), das bis zum Glücksspielgesetz 1989 in Geltung blieb, wurde die Rechtsbereinigung auf dem Glücksspielsektor weiter geführt, das Lotteriegesetz 1947 kam dadurch jedenfalls nicht mehr in den Rechtsbestand.

Das Glücksspielgesetz 1989 (BGBl. 1989/620) änderte das Gebührengesetz nicht. § 1 enthält eine Definition der Glücksspiele, Ausspielungen sind Glücksspiele, bei denen sich grundsätzlich ein Unternehmer (Veranstalter) und Spieler gegenüberstehen, bei Kartenspielen stehen sich nur Spieler gegenüber (1067 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP). Das Gebührengesetz 1957 wurde durch Abschnitt II Art. I BGBl. 661/1989 mit dem Glücksspielgesetz 1989 synchronisiert.

Die weitere maßgebliche Änderung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG erfolgte durch BGBl. 1993/965 in Glücksspiele (§ 1 Abs. 1 GSpG), die von einem Veranstalter angeboten und organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen. Der Begriff „Ausspielungen“ wurde herausgenommen und durch den umfassenderen Begriff „Glücksspiele“ ersetzt.

10. Das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 4.12.1956, 1559/56 in Gegenüberstellung zum BGBl. 1993/965

Berufungsgrund im vorliegenden Fall ist einerseits die Frage, ob das Lotteriegesetz 1947 nach wie vor in Kraft ist oder ob es mit dem Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft gesetzt wurde und andererseits, inwieweit trotzdem die Aussagen des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses 1956 nach der heutigen Rechtslage noch Gültigkeit haben.

Wie in Punkt 6. dargelegt, wurde das Lotteriegesetz 1947 mit dem Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft gesetzt. Das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis, das zu einem Sachverhalt mit einer gemischten Lotterie erging, ist daher in seinen Bestandteilen, die sich auf den damals noch gültigen § 3 Lotteriegesetz 1947 beziehen, tatsächlich als historisch anzusehen. Insoweit wird der Bw. Recht gegeben.

Doch ist auch das Vorbringen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern nicht von der Hand zu weisen. Das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis begründet die Heranziehung der Gesamtgewinnsumme nicht allein mit der Rechtsfolgenbestimmung des § 3 Lotteriegesetz, sondern mit dem Tatbestand der Ziffer 7 des § 33 TP 17 Abs. 1 GebG 1946 idF der Gebührennovelle 1952, der in dem Teil, der den vorliegenden Fall betrifft, jedenfalls bis dato in Geltung steht, nämlich

„Aber auch nach dieser Novelle sind grundsätzlich auch für nicht verkaufte Lose, auf die ein Gewinn entfällt, Gebühren zu entrichten. Denn § 33 TP 17 Z. 7 GG. in der geltenden Fassung schreibt die Festsetzung von Gebühren für Ausspielungen und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne zukommen sollen, vor. Gewinne, die zukommen sollen, sind aber alle versprochenen Gewinne und nicht nur jene Gewinne allein, die aufgrund eines Loskaufes nach der Ziehung dem Loskäufer tatsächlich zufallen. Damit ist aber auch durch die Gebührennovelle 1952 in Bezug auf die Behandlung von Gewinnen, die in Bargeld, Münzen oder Wertpapieren bestehen, kein Wandel eingetreten, der sinngemäß auf § 3 des Lotteriegesetzes 1947 Einfluss nehmen könnte.“

Der „Grundtatbestand“ der Ziffer 7 umgreift sicherlich bei den sonstigen Veranstaltungen alle versprochenen Gewinne. Die Frage ist, ob nur aus Wortfolge „durch Verlosung Gewinne zukommen sollen“ geschlossen werden kann, dass in lit. b, in der die Bemessungsgrundlage geregelt ist, die Gewinne laut Spielplan nicht nur nach dem Wegfall des Lotteriegesetzes 1947, sondern nach den Gesetzesänderungen, die § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG seit dem Glücksspielgesetz 1960 durchlaufen hat, gemeint sind. Vergleicht man die Bemessungsgrundlagen bei Waren-, Geld- und gemischten Ausspielungen, so sind seit je her bei Warenausspielungen Bemessungsgrundlage „der Gesamtwert aller nach dem Spielplan bedungenen Einsätze“, bei gemischten Ausspielungen ist Bemessungsgrundlage der Waren der vierfache Wert der als Gewinne bestimmten Waren....“ und bei Geldausspielungen „der Gewinn“. Bei Warengewinnen wird generell neben der tatbestandsmäßigen Umschreibung „durch Verlosen Gewinne zukommen sollen“, noch zusätzlich in der Bemessungsgrundlage bestimmt, dass die Einsätze laut Spielplan, bzw. der Wert der als Gewinn bestimmten Waren heranzuziehen ist. Bei den Geldgewinnen laut lit. b und c. letzter Satz fehlt ein solcher ausdrücklicher Hinweis, der bei den früheren Gesetzen sehr wohl vorhanden war und ab der Gebührennovelle 1952 (BGBl. 1952/107) eben nicht mehr da ist.

Es wäre bei der Besteuerung von Lotterien grundsätzlich denkbar, den Gewinn laut Spielplan als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, da bei Lotterien die Größe von Gewinn und Verlust im vorhinein festgesetzt ist, der Gewinn muss aus im vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen. Vergleicht man unter dem Blickwinkel der Lotterien die Bemessungsgrundlagen a bis c, so könnte in Analogie zu den Bemessungsgrundlagen der Warenausspielungen geschlossen werden, dass die in lit. b und lit. c letzter Satz genannten Gewinne diejenigen sind, die zufallen sollen, also die Gewinne laut Spielbedingungen. Vieles spricht dafür, dass der Gesetzgeber....nicht die einzelnen zwischen Veranstalter und Teilnehmer zustande kommenden Glücksverträge, sondern vielmehr die Veranstaltung als solche besteuern wollte (Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 17, B II 7 c), was die „Gewinne laut Spielbedingungen“ als Bemessungsgrundlage nahe legt.

§ 33 TP 17 Abs.1 Z. 7 GebG hat aber Veränderungen durchlaufen, insbesondere relational zum Glücksspielgesetz. Dem Glücksspielgesetz unterliegen nach § 1 Abs. 1 Glücksspiele, bei denen Gewinn und Verlust ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängen. Die Glücksspiele fanden durch BGBl. 1993/965 Eingang in die Z. 7. Der Tatbestand wurde um die Glücksspiele iSd Glücksspielgesetzes, die von einem Veranstalter organisiert oder angeboten werden, erweitert. Mit dem Nebensatz „von einem Veranstalter organisiert oder angeboten“ wurde signalisiert, dass die Glücksspiele, so wie sie in den Spielbedingungen beschrieben sind („von vorne“) sehr wohl vom Tatbestand umfasst sind. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG regelt daher Glücksspiele, so wie sie in den Spielbedingungen beschrieben sind, gleichgültig ob sie zwischen zwei Spielern („Glücksspiele“) oder zwischen einem Unternehmer und Spielern („Auspielungen, sonstige Veranstaltungen“) zustande kommen. Die „Spielbedingungen im Tatbestand“ entsprechen auch dem Grundtatbestand des § 33 TP 17, dem Versprechen der Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles. Die Spielbedingungen selbst sind nicht das Rechtsgeschäft Glücksvertrag, da sie kein Versprechen sind, sehr wohl aber die Hoffnung des ungewissen Vorteiles textlich und mathematisch spezifizieren. Aus den Spielbedingungen geht hervor, um welches Glücksspiel es sich handeln soll. Die Spielbedingungen liegen zeitlich vor dem Vertragsabschluss und typisieren das Glücksspiel. Erst mit dem Abschluss des individuellen Vertrages werden die Spielbedingungen zwischen den Vertragsparteien zum Bestandteil des rechtsgeschäftlichen Versprechens.

Die Z. 7 führt nun „Glücksspiele“ an. Will man in der Gesetzeslage vor dem BGBl 1993/965 den Schwerpunkt auf Besteuerung der Durchführung der Veranstaltung verorten, so geht Z. 7 durch diese Novelle wieder in Richtung der Vergebührung von „Rechtsgeschäften“. Das Rechtsgeschäft kommt nicht schon mit den Spielbedingungen, sondern erst mit der Willenseinigung zwischen individuellen Vertragsteilen zustande, sei es dass das zwischen Spieler und Spieler oder zwischen Unternehmer und Spieler geschieht.

Mit dem BGBl 1993/965 wurden die Bemessungsgrundlagen zwar nicht geändert, aber neu beschlossen. Die Bemessungsgrundlagen in Litera a bis c gelten daher nicht nur für die sonstigen Veranstaltungen, sondern für die genannten Glücksspiele generell. Bei den genannten Kartenspielen würde ein Rekurren auf den Gewinn nach den Spielbedingungen, was die Bemessungsgrundlage in Litera b betrifft, keinen Sinn ergeben, da sich der Gewinn aus dem Kartenspiel selbst ergibt. Die Frage ist nun, ob das einen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage bei den „sonstigen Veranstaltungen“ hat. Vergleicht man nochmals die Bemessungsgrundlage in den Litera a bis c, so sind eigentlich unterschiedliche Bemessungsgrundlagen vorgesehen. Bei „reinen“ Warengewinnen ist (war, Änderung 2001: Wert des bedungenen Entgelts) Bemessungsgrundlage der „Einsatz“, bei Warengewinnen im Rahmen einer „gemischten“ Lotterie ist Bemessungsgrundlage der vierfache Warenwert laut Spielplan und

bei Geldgewinnen ist Bemessungsgrundlage sowohl bei reinen, als auch im Rahmen von gemischten Gewinnen, der Gewinn.

Die nächste Frage ist die, was Gewinn ist. Gewinn iSd Glücksspielgesetzes ist der Wert der Vermögensmehrung, der dem Teilnehmer am Spiel in Aussicht gestellt wird und auf den dieser beim Ausgang des Spieles Anspruch hat. Bei den Lotterien gibt es zwei verschiedene Gewinnbegriffe. Bei der Lotterie verpflichtet sich der Unternehmer, Veranstalter gegen die Leistung des Spielers, zur Übergabe eines Gewinnes für den Fall, als im Wege eines bestimmten Verfahrens ein durch die Einwirkung des Zufalls herbeigeführter Tatumstand eintreten sollte. Bei den Lotterien muss im Gegensatz zu den Kartenspielen der Gewinn aus im vorhinein genau bestimmten und begrenzten Gegenständen bestehen (Rudolf Sieghardt, Die öffentlichen Glücksspiele, Wien, 1899, S2-4). Doch kommt es bei den Glücksverträgen nicht auf die Bestimmtheit oder Unbestimmtheit des Vorteils an, sondern darauf, dass sein Eintritt ungewiss ist. Vom Eintritt oder der Vereitelung der Hoffnung, des Vorteils hängt Gewinn oder Verlust ab (Binder in Schwimann, ABGB³, V, § 1267 Rz 1). Im Grundtatbestand der Ziffer 7 sind zwei Gewinnbegriffe enthalten, nämlich indirekt bei dem Verweis auf § 1 Abs. 1 GSpG, dass ein Glücksspiel ein Spiel ist, bei dem Gewinn und Verlust vom....Zufall abhängen, und bei den sonstigen Veranstaltungen – die aber auch zu den Glücksspielen zählen – der Gewinn der den Teilnehmern zukommen soll. Der erste Gewinnbegriff ist der tatsächlich erzielte Gewinn, der andere Gewinnbegriff ist der bestimmte Gewinn, den sich der Veranstalter verpflichtet, unter bestimmten Bedingungen herauszugeben. Der Gewinnbegriff der Litera b könnte von seinem Wortlaut her dem ersten oder auch dem zweiten Gewinnbegriff entsprechen. Der Begriff Glücksspiele unter Bezug auf § 1 Abs.1 GSpG umgreift sowohl Kartenspiele als auch Lotterien. Glücksspiele sind Spiele, bei denen Gewinn und Verlust.....vom Zufall abhängen. 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 Rechtsgeschäft muss aber bei synallagmatischen Verträgen, zu denen Glücksspiele als Glücksverträge iSd gezählt werden, durch Willenseinigung zustande gekommen sein. Bei den sonstigen Veranstaltungen ist der Gewinn, der durch Verlosung zukommen soll, immanenter Bestandteil einer Lotterie, er ist das, was eine Lotterie ausmacht, das deskriptive Merkmal. Die Wendung im Text „durch Verlosung Gewinne zu kommen sollen“ grenzt einerseits von den „Kartenspielen“ und andererseits zur vorhergehenden Ziffer 6, wonach bei Wetten die Richtigkeit einer „Wettbehauptung“ und damit ein Gewinn durch ein nachfolgendes Ereignis entschieden werden soll, ab. Die Spielbedingungen mit dem versprochenen Gewinn sind im Lichte der neuen Gesetzeslage aber noch kein abgeschlossenes Rechtsgeschäft, sondern – allenfalls – ein Anbot. Die Lotterie-Rechtsgeschäfte kommen aber erst mit dem einzelnen

Loskauf durch die Spieler zustande. Wenn nach der Litera a und der Litera c schon am Beginn der Veranstaltung, also bei Vorliegen der Spielbedingungen die Gebühr ermittelbar ist, so ist kein Anhaltspunkt dafür gegeben, bei reinen Geldgewinnen auch aus der Ausgangssituation heraus, von der ausbedungenen Gesamtgewinnsumme (d.i. der Gesamtwert der Treffer) die Gebühr zu berechnen. Bei Heranziehen des Gesamttrefferwertes würden auch solche Lose miteinbezogen werden, die nicht verkauft worden sind, also solche, bei denen es zu keinem entsprechenden Rechtsgeschäft kommen konnte. Hätte der Gesetzgeber gewünscht, dass der Gewinn in Litera b der Gewinn laut Spielbedingungen ist, hätte er das, ebenso wie in Litera a und Litera c (wo laut Bemessungsgrundlagenregelung auch von den nicht verkauften Losen die Gebühr zu berechnen ist) sicherlich klargestellt – spätestens mit eben dem BGBl. 1993/965, mit welchem Litera b neu beschlossen wurde.

Bemerkt wird, dass der Bewilligungsbescheid ausführt, dass die Gewinngebühr von den Geldtreffern in Abzug zu bringen und innerhalb einer Woche nach Ablauf der Trefferausfolgefrist einzuzahlen ist – aus dieser Formulierung kann die Berechnung der Gebühr von den tatsächlich erfolgten Treffern geschlossen werden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Litera b des § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG 1957 idF des BGBl. 1993/965 in einem für die Z. 7 einheitlichen Sinn auszulegen, nämlich dass die Bemessungsgrundlage der „erzielte, tatsächliche“ Gewinn und nicht der Gewinn laut Spielbedingungen ist, da mit den Spielbedingungen noch nicht das Rechtsgeschäft „Lotterie“ zwischen dem Veranstalter und dem Spieler abgeschlossen ist. Hätte der Gesetzgeber in Litera b den Gewinn laut Spielplan gemeint, hätte er das spätestens mit dem BGBl. 1993/965, mit welchem Litera b neu beschlossen wurde, sicherlich klargestellt.

11. Schlussfolgerungen

11.1. Das Lotteriegesetz 1947 wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft gesetzt. Letzteres nahm zwar mit § 25 Regelungen des Lotteriegesetzes 1947 über die gemischten Lotterien unter die Rechtsgeschäftsgebühren auf, allerdings in der Bemessungsgrundlage (lit. b und c, letzter Satz) ohne die Wortfolge „alle nach dem Spielplan vorgesehenen Geldtreffer“.

11.2. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 bis 8 GebG wurden schrittweise mit dem Glücksspielgesetz synchronisiert. Die maßgebliche Änderung erfuhr die Ziffer 7 durch BGBl. 1993/965, wodurch der Begriff „Glücksspiele“ Eingang fand und den Schwerpunkt der Besteuerung von der „Veranstaltung als solcher“ weg auf das „Rechtsgeschäft Glücksverträge“ verlagerte.

11.3. § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 GebG regelt die Vergebührung von Glücksspielen, gleichgültig, ob sie zwischen zwei Spielern (z.B. Kartenspiele) oder zwischen Veranstaltern (Unternehmern) und Spielern (z.B. Lotterien) zustande kommen. Die Spielbedingungen selbst sind nicht das

Rechtsgeschäft Glücksvertrag, da sie kein Versprechen sind, sehr wohl aber die Hoffnung des ungewissen Vorteiles textlich und mathematisch spezifizieren. Aus den Spielbedingungen geht hervor, um welches Glücksspiel es sich handeln soll. Das bedeutet bei den sonstigen Veranstaltungen, dass der Gewinn, der durch Verlosung zukommen soll, das deskriptive Merkmal darstellt, was eine Lotterie ausmacht. Das Rechtsgeschäft kommt nicht schon mit den Spielbedingungen, sondern erst mit der Willenseinigung zwischen den individuellen Vertragsteilen zustande. Das Lotterie-Rechtsgeschäft kommt mit dem einzelnen Loskauf durch die Spieler zustande. Die Ziffer 7 hat einen maßgeblichen Bedeutungswandel erfahren, der der historischen Interpretation eine Grenze zieht. Die Gegenüberstellung der Neuerungen in BGBl. 1993/965 zu den Regelungen im Zeitpunkt des Ergehens des Verwaltungsgerichtshofurteils vom 4.12.1956, 1559/56 spricht für eine Auslegung der Litera b im Sinn des „tatsächlichen“ Gewinnes.

11.4. Als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 7 lit. b GebG ist bei Nummernlotterien die Summe der auf die tatsächlich gezogenen Nummern entfallenden Gewinne und nicht der laut Spielplan ausbedungene und mit Bescheid des BMFF bewilligte Gewinn heranzuziehen. Die Rechtsgeschäftsgebühr ist nicht von den nichtverkauften Losen zu entrichten, da diesbezüglich kein Rechtsgeschäft zustande gekommen ist. Die Ziffer 7 leg.cit. hat einerseits durch das Glücksspielgesetz 1960, 1962 und 1989 und andererseits durch BGBl. 1993/965 einen maßgeblichen Bedeutungswandel erfahren, der der historischen Interpretation eine Grenze zieht. Das die Bemessungsgrundlagen für die Vergebührung von Lotterien regelnde Lotteriegesetz 1947 wurde durch das Glücksspielgesetz 1960 außer Kraft gesetzt und gehört nicht mehr dem Rechtbestand an.

Aus all diesen Gründen war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben. Die von der Bw. aufgrund der Selbstberechnung einbezahlte Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs.1 Z.7 lit. b GebG von € 1.771,40 (S 24.375,00) bleibt aufrecht.

Wien, am 27. Jänner 2009