



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH, a, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers WP und Stb GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 30. November 2004, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren (Bestandvertragsgebühr) im Beisein der Schriftführerin HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber nach der am 20. April 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Gemäß § 33 TP 5 GebG 1% von einer Bemessungsgrundlage von 2,834.240,53 Euro ds.
Euro 28.342,40.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Überblick:

1. Streitpunkte
2. Verfahren
 - 2.1. Berufung
 - 2.2. Berufungsvorentscheidung
 - 2.3. Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz
 - 2.4. Beweise

-
- 3. Gesetzesstellen
 - 4. Sachverhalt bisher
 - 4.1. Vertrag
 - 4.2. Die Spielklassen im österreichischen Fußball
 - 4.3. Die Verwertungs- und Übertragungsrechte der Bundesliga
 - 5. Beurteilung des vorliegenden Vertrages als Bestandvertrag
 - 5.1. „Bestandverträge (§§ 1090ff ABGB)“
 - 5.2. „Bestandverträge“ – gebührenrechtlich
 - 6. Der Vertrag ist gültig zustande gekommen
 - 7. Unterschriften durch die damals vertretungsbefugten Organe
 - 8. Befreiung von der Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG
 - 9. Bedingte Leistungen gemäß § 26 GebG
 - 10. Bemessungsgrundlage
 - 10.1. Entgelt
 - 10.2. Vereinbarte Dauer
 - 11. Zusammenfassung
 - 12. Schlussfolgerungen

Folgende Literatur wurde verwendet:

Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Loseblattausgabe; *Klang*, ABGB² V; *Rummel*², zu §§1092-1094; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengegesetz; *Schwimann* ABGB³ V; *Fitzweiler* [Hrsg.], Sport-Marketing und Recht. Vermarktungsrechte, Verträge, Konflikte (2003); *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), Sport und Recht (2006); *Haunschmidt* [Hrsg.], Sport und Recht in Österreich. Für Sportler, Vereine, Verbände & Sponsoren (2006); *Karollus/Achatz/Jabornegg*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000); Band II (2001), Band III (2003); *Tipke*, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß¹³, 101-103f; *Stoll*, Rentenbesteuerung³, 590ff; ([http://de.wikipedia.org/wiki/Liga_\(Sport\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Liga_(Sport))); (http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Ligasystem_in_%C3%96sterreich), Abfrage vom 19.4.2011); ([http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Regionalliga_\(%C3%96sterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Regionalliga_(%C3%96sterreich))), Abfrage vom 19.4.2011). ([http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Landesliga_\(%C3%96sterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Landesliga_(%C3%96sterreich))), Abfrage vom 18.11.2011). (<http://web.archive.org/web/20010212054909/http://www.bundesliga.at> Abfrage vom 18.11.2011)([http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_\(Fußball-Bundesliga_Österreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_(Fußball-Bundesliga_Österreich))), Abfrage vom 17.11.2011).

1. Streitpunkte

Strittig ist im gegenständlichen Fall,

- ob ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG vorliegt, wenn Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste und über sonstige Medien, Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art sowie das Recht zum Merchandising, und das uneingeschränkte Nutzungsrecht an sämtlichen Markenrechten, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten von einem Fußballverein an die Bw. zur Errichtung eines Sport-Wettkanals gegen ein jährliches Entgelt auf unbestimmte Dauer, wobei der Vertrag während einer bestimmten Dauer für beide Vertragsteile unkündbar ist, zur Nutzung überlassen werden,

- ob die Vereinbarung, das Entgelt zu erhöhen, wenn der Fußballverein in eine höhere Spielklasse aufsteigt, eine bedingte Leistung darstellt, die gemäß § 26 GebG als unbedingt gilt und in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen ist und
- ob der Vertrag wirksam zustande gekommen ist, wenn die Bw. zum frühestmöglichen Zeitpunkt den Vertrag kündigte, die für diesen Zeitraum geleistete Zahlung aber nicht zurückforderte, obwohl feststand, dass diese Rechte bereits an andere Personen als die Bw. übertragen worden waren.

2. Verfahren

Der Vertrag wurde am 17.2.1999 zwischen dem Verein „A“ und der Bw. abgeschlossen. Das Finanzamt beurteilte ursprünglich diesen Vertrag gebührenrechtlich als Zession gemäß § 33 TP 21 GebG (Bescheid vom 23.8.1999). In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, es liege ein gebührenfreier Bestandvertrag vor. Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.11.2004 gab das Finanzamt der Berufung statt und hob den Rechtsgeschäftsgebührenbescheid, mit welchem Zessionsgebühr festgesetzt worden war, auf.

Am 22.11.2004 ersuchte das Finanzamt die jährlichen Zahlungen auf Grund der Vereinbarung zu Pkt. III 3.4. u. Pkt. IV 4.4. des Vertrages bekannt zu geben.

Mit Bescheid vom 30.11.2004 setzte das Finanzamt die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG vorläufig von der Bemessungsgrundlage S 43.333.333,16 in Höhe von 1%, ds. S 433.333,00 (31.491,54 Euro) fest. In der Begründung gab das Finanzamt an, dass sich aus dem Jahresentgelt von S 10.000.000,00 ein monatliches Entgelt von S 833.333,33 ergäbe. Dieses sei auf eine bestimmte Dauer von 16 Monaten und auf eine unbestimmte Dauer von 36 Monaten (zusammen 52 Monate) zu multiplizieren. Der endgültige Bescheid ergehe nach Feststehen der Höhe des Entgeltes (siehe Gewinnbeteiligung etc.).

2.1. Berufung

Nach Fristverlängerung brachte die Bw. dagegen Berufung ein.

Eingewendet wurde, dass es sich im gegenständlichen Fall um keinen Bestandvertrag handle.

Unwirksamkeit und Auflösung des Vertrages: Bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages sei festgestanden, dass die wirtschaftlich bedeutendsten der in Punkt 2.1. des Vertrages genannten Leistungen vom Verein nicht erbracht hätten werden können, weil diese Rechte bereits exklusiv an die Österreichische Fußball-Bundesliga übertragen worden seien. Da der Vertrag gemäß § 878 ABGB aufgrund anfänglicher rechtlicher Unmöglichkeit zur Gänze nichtig gewesen sei, liege auch kein Rechtsgeschäft vor, das dem GebG unterliegen könnte.

Für die Bw. sei der gesonderte Einwand der Nichtigkeit des Vertrages nach dessen Auflösung per 30.6.2000 (zivilrechtlich) nicht mehr erforderlich gewesen, weil die Unwirksamkeit des Vertrages vom Verein nicht bestritten worden sei, sodass der Verein auf die Erfüllung des Vertrages nicht bestanden habe. Die Bw. habe die erste und einzige an den Verein erfolgte Zahlung in Höhe von ATS 1,8 Mio (gerundet Euro 138.811) trotz Unwirksamkeit auch nicht zurückgefordert, weil dies infolge der wirtschaftlichen Situation des Vereines wenig erfolgversprechend gewesen wäre. In diesem Zusammenhang sei auf die Konkurse des B und C verwiesen. Das Finanzamt hätte zu ermitteln gehabt, ob der Vertrag von den hiezu befugten Organen der Bw. und des Vereins in vertretungsbefugter Anzahl unterfertigt wurde und ob der Vertrag überhaupt rechtswirksam zustande gekommen sei.

Das Recht zur Durchführung von Wettkäufen: Da weder der Verein noch die Bw. anfänglich dieses Recht hatte, sei der gegenständliche Vertrag auch aus diesem Grunde anfänglich rechtlich unmöglich und gemäß § 878 ABGB nichtig.

Nicht gebührenrelevante oder gebührenfreie Entgeltsbestandteile: Aus dem Vertrag gehe klar hervor, dass die Vertragsparteien teilweise verschiedenartige Leistungskomponenten in einem einzigen Vertrag geregelt hätten. Entsprechend dem wirtschaftlichen Wert für die Bw. lasse sich das vereinbarte Entgelt wie folgt auf die einzelnen Elemente des Vertrages aufteilen, doch selbst wenn man davon ausgeinge, dass der gegenständliche Vertrag rechtswirksam zustande gekommen wäre, würden die unter Lit. a) bis e) genannten Leistungen nicht der Gebühr unterliegen oder gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG von der Gebühr befreit sein:

- a) exklusives Recht zur Verwertung sämtlicher Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträgeraufnahmen und andere Rechte (Punkt 2.1.lita des Vertrages): 60% des Entgelts
- b) exklusive Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten (Punkt 2.1.lit.b des Vertrages): kein Wert
- c) Nicht exklusives Recht zum Merchandising (Punkt 2.1.lit.c des Vertrages): 10% des Entgelts
- d) Nicht exklusives Nutzungsrecht an den Markenrechten, am Namensrecht und sonstigen Persönlichkeitsrechten (Punkt 2.1.lit.d des Vertrages): 10% des Entgelts, wobei darauf die Befreiung für Werknutzungs- und Markenlizenzerträge gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 2 Geb anzuwenden sei.

-
- e) Verpflichtung zur Zustimmung im Rahmen der Willensbildung und Zusicherung der Schuldentilgung und Fortführung des ordentlichen Geschäftsbetriebs (Punkte 2.6. und 3.5. des Vertrages): 20% des Entgelts.

Der Vertrag sei nur auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden. Die Bw. habe das Recht, den Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum 30.6. eines jeden Jahres, frühestens jedoch mit Wirkung zum 30.6.2000 zu kündigen. Ein nur einseitiger Kündigungsverzicht auf bestimmte Zeit sei aber gebührenrechtlich unbeachtlich, weswegen der Vertrag nicht auf bestimmte und unbestimmte Dauer abgeschlossen sei, sondern insgesamt auf unbestimmte Dauer.

Kein Fall des § 26 GebG: Die Bw. habe sich verpflichtet, ein Entgelt in Höhe von ATS 1,8 Mio (gerundet Euro 138.811) an den Verein zu bezahlen. Für den Fall, dass der Verein von der zweithöchsten in die höchste Spielklasse zukünftig aufsteigen sollte, erhöhe sich das Entgelt auf ATS 10 Mio (gerundet Euro 726.728) pro Spieljahr für die Dauer der Zugehörigkeit zur betreffenden Spielklasse. Diese Vertragsänderung sei gebührenrechtlich einem Nachtrag zum Vertrag im Sinne des § 21 GebG gleichzustellen, weil der Nachtrag bloß vorweggenommen wurde. Damit handelt es sich nicht um eine Bedingung, die gemäß § 26 GebG als unbedingt behandelt wurde, sondern um einen vorweggenommenen Nachtrag, weswegen richtigerweise der dreifache Jahresbetrag von ATS 1,8 Mio sohin ATS 5,4 Mio als Bemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen wäre.

2.2. Berufungsvorentscheidung

Das Finanzamt wies die Berufung am 23.5.2005 mit Berufungsvorentscheidung mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

„Die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäfts ist nach §23 Abs.4 BAO für die Abgabenerhebung insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt wurde. Eine Nichtigkeit des Vertrages ist gerichtlich geltend zu machen. Die Bw. kann sich daher nicht mit Erfolg auf dessen Anfechtbarkeit berufen. Die Einräumung eines Werknutzungsrechtes nach § 24 (1) UrhG kann nur durch den Urheber erfolgen. Urheber eines Werkes ist nach § 10 (1) UrhG wer es geschaffen hat. Da juristische Personen keine das Urheberrecht begründende geistige Tätigkeit entfalten können, können diese daher auf der Grundlage des §10 (1) UrhG kein Urheberrecht erlangen. Die in der Berufung unter Punkt 2.4. angeführten nicht gebührenrelevanten Leistungselemente sind Verpflichtungen der Sicherung/Erhaltung der Bestandsache und der Bemessungsgrundlage. Die Aufteilung des Entgeltes in der Berufung ist zu großzügig und pauschal, sodass sie deswegen schon nicht berücksichtigt werden kann. Die berechnete Laufzeit gründet sich auf die Vertragpunkte 6.1. und 6.2. Um eine vorvertraglich vereinbarte Entgeltserhöhung handelt es sich nicht, sondern um unbedingte Erhöhungen, wobei die Bedingung gebührenrechtlich irrelevant ist.“

2.3. Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz

Fristgerecht beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz und ergänzte ihr Vorbringen, dass es sich bei folgenden Verpflichtungen um keine typischen Verpflichtungen des Bestandnehmers handle, weswegen diese keiner Tarifpost des § 33 GebG unterlägen: Zustimmung im Rahmen der Willensbildung der Neustrukturierung der Österreichischen Fußball-Bundesliga (Punkt 2.6. des Vertrages); Zusicherung der Verwendung der erhaltenen Zahlungen zur Schuldentilgung und zur Fortführung des ordentlichen Geschäftsbetriebes (Punkt 3.5. des Vertrages); Sorgfältige und professionelle Führung des Fußballbetriebes in allen Belangen, um eine wirtschaftlich erfolgreiche Verwertung der oben genannten Punkte zu ermöglichen (Punkt 5.1. des Vertrages); Nach Maßgabe von Punkt 4.4. des Vertrages wurde dem Verein ein Genussrecht an den Gewinnen aus einer allfälligen Verwertung der überlassenen Fernsehrechte eingeräumt. Die Vereinbarung eines Genussrechtes und Zahlungen im Zusammenhang mit Genussrechten seien nicht gebührenpflichtig.

Die Entgeltsaufteilung könne daher nur auf Grundlage einer Schätzung erfolgen.

Weiters wurde der Antrag gestellt, gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung vor dem Referenten anzuberaumen.

Der Unabhängige Finanzsenat übersendete der Bw. und dem Finanzamt je einen Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Referenten, in welchen der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung vorläufig dargelegt wurden, sowie eine Teilstattgabe in Aussicht gestellt wurde.

Zu den Vorhalten zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlungen gab das Finanzamt am 9.12.2011 die Stellungnahme ab, dass an der Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 5 GebG für die gegenständlichen Urkunden festgehalten werde. Zu den Ausführungen des UFS in den Vorhalten werde keine weitere Stellungnahme abgegeben, die Minderung der Bemessungsgrundlage um 10% für das gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG gebührenbefreite Nutzungsrecht an dem Markenrecht entspräche den Angaben der Bw.

Mit Schreiben vom 13.12.2011 überreicht der UFS diese Stellungnahme zur Information der Bw.

Mit E-Mail vom 17.4.2012 überreichte die Bw. die in den Vorhalten angeforderten Unterlagen und zwar 13 Kündigungsschreiben, wobei die beiden Kündigungsschreiben bezüglich der Vereine D und B1 nicht auffindbar seien, sowie den Vertrag mit der damaligen F im pdf.Format. Die Unterlagen wurden an das Finanzamt weitergeleitet.

In der am 20. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Bw. und das Finanzamt im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Die Bw. ergänzte ihr Vorbringen zum Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung:

....'Bw. hat diese Verträge abgeschlossen, aber es wurde noch nicht überprüft, ob die Vertreter der Vereine befugt waren, diese Verträge abzuschließen. Das wäre vielleicht ein Punkt, den man noch machen sollte.....'

....Unter Verweis auf Arnold, Rechtsgebühren, 8. Auflage, § 1 Rz 19; § 17 Rz 19b ergibt sich schon, dass § 23 Abs. 3 und 4 BAO hier nicht anwendbar sind. Auch die Vereine hätten ihre Leistung erbringen müssen und das ist nie erfolgt. Aus wirtschaftlicher Sicht wird diese Vereinbarung als eine Art Sponsoring zu sehen sein, nicht aber als einen Bestandvertrag. Im letzten Satz des Kündigungsschreibens hat die Bw. sich offen gehalten, gerichtliche Schritte einzulegen ("Diese Aufkündigungserklärung gilt unpräjudiziert für das uns weiterhin zustehende Recht, diesen Vertrag anzufechten und dessen Nichtigkeit geltend zu machen, was mit gesondertem Schreiben erfolgen wird."). Diese gerichtlichen Schritte sind dann nicht erfolgt, weil man einen Imageschaden in der Öffentlichkeit vermeiden wollte.....'

....In 2 Fällen wurde die USt in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Laut Punkt 3.1. der Verträge wurde vereinbart, dass das Entgelt zuzüglich einer allfälligen USt (RV/1817-W/05 ('G'), RV/1924-W/05 ('C')) vereinbart war. Wir sehen hier im Gegensatz zur Begründung des erstinstanzlichen Bescheides, keine UStpflicht auf diese Zahlungen, da die Vereine gemeinnützig sind und daher mit diesem Entgelt nicht der USt unterliegen. So wie die Österreichische Fußballliga strukturiert ist, sollten die einzelnen Vereine nicht umsatzsteuerpflichtig sein. Allenfalls haben die beiden Vereine eine Kantine oder die beiden Vereine haben sicherheitshalber ein U-Signal beantragt, haben aber diesen Sachverhalt dann nicht verwirklicht. Man sollte hier schauen, ob das wirklich umsatzsteuerpflichtig gewesen ist oder nicht. Selbst dann, wenn die beiden Vereine nur mit einer Kantine umsatzsteuerpflichtig gewesen wären, wäre diese USt nicht in diesen Bemessungsgrundlage aufzunehmen, da das nicht vom Vertragswillen umfasst war. Sollten die Vereine trotzdem mit einem Teilbereich ihrer Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig sein, so wäre dennoch davon auszugehen, dass das infrage stehende Entgelt dem nicht umsatzsteuerpflichtigen Teil des Vereines zuzurechnen ist und dementsprechend nicht einer allfälligen Gebühr wird unterliegen können....."

Darauf replizierte die Amtspartei:

.....Der Hinweis in dem Kündigungsschreiben auf das Anfechtungsrecht ist für die Gebührenfestsetzung nicht relevant, da nach den Aussagen der steuerlichen Vertretung der Bw. gerichtliche Schritte nicht erfolgt sind. Die Anwendung der Vorschrift des § 23 BAO ist auch im Bereich des GebG voll gegeben. Den berufungsgegenständlichen Vertrag unter dem Aspekt des wirtschaftlichen Gehaltes (Sponsoring) zu sehen, scheitert an der Vorschrift § 17 Abs. 1 GebG, wonach der Urkundeninhalt für die Gebührenfestsetzung relevant ist.....Zur Einbeziehung der USt in die Bemessungsgrundlage ist anzumerken, dass im Vertrag die USt als weiteres Entgelt vereinbart wurde und zwar als weitere bedingte Leistung....Aus der erfolgten Zahlung des Entgeltes und des Kündigungsschreibens ergibt sich, dass sich die Parteien selbst an den Vertrag gebunden sehen wollen und sich ein Ansuchen um Nachforschung betreffend Vereine erübrigt. Auf den Verträgen ist ein Stempelabdruck der Vereine enthalten, und der genügt für das Auslösen der Gebührenpflicht...."

Anlässlich dieses Verhandlungstermins ergab die gemeinsame Durchsicht der 15 Verträge, dass die Verträge einerseits die Stampiglie der Bw. samt einer Unterschrift tragen und andererseits auch die Verträge von den Vereinen mit einer oder zwei Unterschriften versehen

wurden, der überwiegende Teil der Verträge wurde von den Vereinen auch noch mit einer Stampiglie versehen.

Die Bw. ersuchte um eine Frist von drei Wochen, um Nachforschungen anstellen zu können, ob seitens der Vereine und der Bw. die Unterschriften von den damals vertretungsbefugten Organen geleistet wurden. Die mündliche Verhandlung wurde auf Montag, den 14.5.2012 vertragt. Die Bw. teilte dem Unabhängigen Finanzsenat mit E-Mail vom 11.5.2012 auszugsweise mit:

„Bei der angekündigten Überprüfung der Unterschriften auf Seiten der Bw. GmbH wurde festgestellt, daß die Verträge seitens unserer Mandatin vom damaligen einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer, Herrn H, unterzeichnet wurden. Aus unserer Sicht ist dieser offene Punkt somit geklärt und eine Durchführung des mündlichen Verhandlungstermins am Montag um 9:00 folglich nicht nötig. Allfällige durch die kurzfristige Mitteilung entstehende Unannehmlichkeiten ersuchen wir zu entschuldigen.“

In Bezug auf die strittige Umsatzsteuerpflicht der Vereine G und C1 übersenden wir Ihnen anbei drei Belege, aus denen unseres Ermessens ersichtlich ist, daß von diesen beiden Vereinen keine Umsatzsteuer verrechnet worden ist (G1: siehe expliziter Hinweis auf der Rechnung; C2: siehe vom Ausgleichsverwalter eingeforderter Betrag von genau ATS 1,8 Mio [bislang keine Rechnung auffindbar]).

Zusätzlich werden wir uns erlauben, innerhalb der nächsten circa zwei bis drei Wochen eine kurze schriftliche Zusammenfassung unseres Standpunktes einzubringen, und würden Sie ersuchen, mit der Urteilsausfertigung noch bis dahin zuzuwarten.“

Der Bw. wurde eine Frist bis 6.6.2012 gesetzt und ihr mitgeteilt, dass Einsicht in die Vorakten des Finanzamtes, insbesondere in die Berufung betreffend Zessionsgebühr genommen worden sei.

Die Bw. fasste im Schreiben vom 6.6.2012 ihren Standpunkt nochmals zusammen und stützte sich insbesondere auf die Nichtigkeit bzw. rechtlichen Unmöglichkeit der Verträge, da ein Recht zur Durchführung von Sportwetten seitens der Vereine mangels öffentlich rechtlicher Bewilligung zu keinem Zeitpunkt vorhanden gewesen sei.

2.4. Beweise

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den im Finanzamtsakt erliegenden Vertrag vom 17.2.1999, abgeschlossen zwischen dem Verein „A“ und der Bw., durch Einsicht in das Firmenbuch Bw. FN yyy1, durch Einsicht in ErfNr. xxx1, StNr. yyy (Vorakt betreffend Zessionsgebühr), durch Einsicht in die Kündigungsschreiben vom 22.12.1999, Einsichtnahme in die Schreiben betreffend Gnd Ausgleichsverfahren C, durch Internetrecherche, durch den Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Referenten, sowie durch die am 20.4.2012 durchgeführte mündliche Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Gesetzesstellen

Gemäß § 33 TP 5 GebG idF 1999 unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen 1 v.H. Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können. Gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG idF 1999 sind Werknutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzenverträge gebührenfrei.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Gemäß § 18 Abs. 1 GebG steht der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller die Unterschrift gleich, die von ihm oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellt oder mit Namenszeichnung vollzogen wird.

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Wenn gemäß § 17 Abs. 2 GebG aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat. Gemäß § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von einer Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Gemäß § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte und betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Ist gemäß § 23 Abs. 3 BAO ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels....nichtig, so ist dies für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen

lassen. Gemäß § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

4. Sachverhalt bisher:

4.1. Der Vertrag vom 17.2.1999, abgeschlossen zwischen dem Verein „A“ und der Bw.

lautet auszugsweise:

„I. Präambel:

Mit dem vorliegenden Vertrag verpflichtet sich die Bw. dem Verein pro Spieljahr ein laufendes Entgelt nach Maßgabe des Punktes III. zu bezahlen und die Bw. erhält dafür die Fernsehrechte, Radiorechte und ferner sämtliche Verwertungsrechte im Zusammenhang mit Sportwetten („Wettkanal“) sowie nicht exklusive Merchandising-Rechte. Die Vertragsteile streben an, die finanzielle Situation des Vereines zu verstärken und es dem Verein auf diese Weise zu ermöglichen, sportliche Erfolge zu verbessern.

II. Übertragung von Rechten des Vereines an die....Bw....:

2.1. Der Verein überträgt hiemit an die....Bw.... auf Dauer dieses Vertrages

a) Exklusiv sämtliche Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste und über sonstige Medien und allfällige künftige neue Medien, die dem Verein zustehen,

b) exklusiv sämtliche Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art, die dem Verein zustehen,

c) das nicht exklusive Recht zum Merchandising im Zusammenhang mit dem Sport-Wett-Kanal, wobei auf die gerechtfertigten Interessen des Vereines und seinen eigenen Vermarktungsaktivitäten Rücksicht zu nehmen ist,

d) zur besseren Verwertung der in lit. a), b) und c) eingeräumten Rechte das uneingeschränkte, nicht exklusive Nutzungsrecht an sämtlichen heutigen und künftigen Markenrechten des Vereines, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten des Vereines, auf welchem Rechtsgrund auch immer sie beruhen mögen, welche zur wirtschaftlich sinnvollen Verwertung der in lit a), b) und c) angeführten Rechte notwendig oder nützlich sind.

2.2. Die Übertragung all dieser Rechte gilt für das In- und Ausland. Die....Bw.... ist auch berechtigt, Dritten Rechte auf Nutzung dieser Rechte in gleichem oder geringerem Umfang entgeltlich zu überlassen (Sub-Lizenz und Sub-Sub-Lizenzen)....

Der Verein überlässt alle vertragsgegenständlichen Rechte ab 1.7.2004 zur Nutzung an dieBw.... und steht für die Verfügbarkeit dieser Rechte und der Nutzungsüberlassung an dieBw.... ein....

2.5. Der Verein gibt seine ausdrückliche Einwilligung, dass diese Nutzungsrechte in öffentliche Register, wie z.B. Markenregister, Musterschutzregister usw. eingetragen werden und verpflichtet sich, über Aufforderung jederzeit die entsprechenden zur Eintragung notwendigen Urkunden in beglaubigter Form abzugeben und zu unterzeichnen.

III. Finanzierungspflichten derBw...., Wertsicherung

DieBw.... verpflichtet sich, als Gegenleistung....an diesen Verein, beginnend ab dem laufenden Spieljahr 1998/1999 ein Entgelt von S 1,800.000,00 pro Spieljahr zuzüglich einer allfälligen jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer an den Verein zu bezahlen...."

Sollte der Verein in höhere Spielklassen aufsteigen, so sollte sich das Entgelt auf S 10,000.000,00 erhöhen.

„3.4. Beteiligung an Fernseherlösen aus internationalen Bewerben. Mit der Übertragung der Fernsehrechte des Vereines sind auch Einnahmen des Vereines aus Fernsehrechten aus seiner Teilnahme an Internationalen Bewerben.... an dieBw.... übertragen. DieBw....ist jedoch verpflichtet, 70% der daraus resultierenden Einnahmen an den Verein nach Zahlungseingang unverzüglich weiterzuleiten und zu bezahlen...."

IV. Verwertung der Rechte durch die....Bw....

4.2. Der Verein ist auf die Vertragsdauer nicht berechtigt, die in Punkt 2.1.a) und b) an dieBw.... übertragenen Nutzungsrechte selbst auszuüben oder zu verwerten oder sonst wie durch Dritte ausüben oder verwerten zu lassen....

4.3. DieBw.... ist im Sinne einer Rechtsstellung wie eines „ausschließlichen“ bzw. „nicht ausschließlichen Lizenznehmers“ berechtigt, selbst gegen Dritte klageweise vorzugehen, wenn Dritte in Rechte, die derBw.... zur Nutzung übertragen sind, eingreifen....

4.4. Genussrecht: DieBw.... beabsichtigt, die ihr gemäß Punkt 2.1.a), b), c) und d) eingetragenen Verwertungsrechte des Vereines und anderer Fußball-Klubs in einem Fernseh-Wettkanal zu verwerten.

Dem Verein wird hiemit auf Vertragsdauer nachstehendes Genussrecht eingeräumt....Der Gewinnanteil aus diesem Genussrecht ist binnen 8 Monaten nach dem Ende des jeweiligen Geschäftsjahres derBw.... bzw. der Verwertungsgesellschaft bekannt zu geben und – abzüglich einzubehaltender Steuern – binnen 14 Tagen an den Verein auszubezahlen. An Verlusten aus der Verwertung der Fernsehrechte und des Wettkanals nimmt der Verein nicht teil. Das hier eingeräumte Genussrecht (Gewinnbeteiligung) begründet keinerlei Gesellschaftsverhältnis oder Mitspracherechte des Vereines und keine Vermögens- und Substanzbeteiligung des Vereines an derBw....

VI. Dauer dieses Vertrages, Vertragsauflösung

6.1. Dieser Vertrag wird mit Wirkung ab sofort, unter einvernehmlichem Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechts des Vereines, auf Dauer bis zum 30. Juni 2014 abgeschlossen, wobei auf Verlangen derBw...., das bis spätestens 31.12.2013 zu erklären ist, sich dieser Vertrag um 3 Jahre....verlängert.

DieBw.... kann diesen Vertrag unter Einhaltung einer wenigstens sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30. Juni eines jeden Jahres, frühestens jedoch mit Wirkung zum 30. Juni 2000, aufkündigen...."

Anlässlich der mündlichen Verhandlung legte die Bw. wurden die Kündigungsschreiben (bis auf die die Kündigungsschreiben der Vereine D und B1) vor. Die Kündigungsschreiben sind alle gleichlautend, vom 22.12.1999 und lauten auszugsweise:

Betrifft: Aufkündigung des zwischen der....Bw....und Ihrem Verein geschlossenen Vertrages vom 17.2.1999....Wir kündigen hiemit den zwischen Ihrem Verein und der Bw. GmbH andererseits geschlossenen Vertrag, mit welchem u.a. Fernsehrechte, Radiorechte und Verwertungsrechte im Zusammenhang mit Sportwetten („Wettkanal“) an die Bw. GmbH übertragen bzw. zur Nutzung übertragen wurden, unter Einhaltung der vertraglichen

sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30.6.2000 auf. Diese Aufkündigung gilt unpräjudiziert für das uns weiterhin zustehende Recht, diesen Vertrag anzufechten und dessen Nichtigkeit geltend zu machen, was mit gesondertem Schreiben erfolgen wird."

4.2. Die Spielklassen im österreichischen Fußball

Bei Mannschaftssportarten wird eine Spielklasse oder Wettkampfklasse als Liga bezeichnet. Die Spielklasse oder Liga ist in verschiedenen Sportarten eine regionale Zusammenfassung einer festen Anzahl von Mannschaften, die während der Saison anhand eines vorher festgelegten Spielplans gegeneinander antreten. Meistens spielen oder kämpfen sie auch mehrfach gegeneinander, allerdings jeder gegen jeden gleich oft. Aus Gründen der Fairness treffen die Teams der Spielklasse zweimal aufeinander und zwar jeweils zu einem Heim- und einem Auswärtsspiel. ([http://de.wikipedia.org/wiki/Liga_\(Sport\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Liga_(Sport))). Die höchste Spielklasse im österreichischen Fußball ist die Fußball-Bundesliga (Österreich), darunter gibt es eine zweite bundesweite Spielklasse, die Erste Liga, sowie eine dreigleisige Regionalliga (Ost, Mitte, West) als dritte Ebene im Profibereich. Jede der drei Regionalligen umfasst drei Landesverbände, die jeweils eine landesweite Liga als vierte Stufe organisieren. Die Landesliga ist die vierthöchste Spielklasse im österreichischen Fußball-Ligasystem. Die Fußball-Bundesliga ist die höchste Spielklasse, in welcher 10 Profimannschaften um die österreichische Staatsmeisterschaft spielen. Am Saisonende steigt die letztplatzierte Mannschaft ab und wird durch den Ersten der Ersten Liga ersetzt. In der Ersten Liga spielen ebenfalls 10 Mannschaften gegeneinander. Der Erstplatzierte steigt direkt in die Bundesliga auf, der Letztplatzierte steigt direkt ab. (http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Ligasystem_in_%C3%96sterreich, Abfrage vom 19.4.2011). Die Meister der Regionalligastaffeln steigen jeweils in die zweithöchste österreichische Spielklasse, die Erste Liga auf. Je nach der Anzahl der Absteiger aus der Ersten Liga in die jeweilige Regionalligastaffel steigen jeweils zwei bis vier Vereine aus der Regionalliga in die vierthöchste Spielklasse, die nach den Grenzen der österreichischen Bundesländer strukturierte Landesliga ab, während aus den Landesligen der jeweilige Meister in die Regionalliga aufsteigt. ([http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Regionalliga_\(%C3%96sterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Regionalliga_(%C3%96sterreich)), Abfrage vom 19.4.2011). Unterhalb der Landesliga sind die Strukturen vom jeweiligen Bundesland abhängig, sodass es keine einheitliche Anzahl von Absteigern gibt. ([http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Landesliga_\(%C3%96sterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Landesliga_(%C3%96sterreich)), Abfrage vom 18.11.2011).

4.3. Die Verwertungs- und Übertragungsrechte der Bundesliga

Aus diesem Spielklassensystem resultiert, dass die verschiedenen Fußballspiele unterschiedliches Interesse der Zuseher von Sportprogrammen im Fernsehen auslösen. Nach den internationalen Fußballspielen nehmen daher die Spiele der Bundesliga einen hohen, sich im Preis für die Fernsehübertragungsrechte ausdrückenden Rang ein. (Limberger, Zentrale

Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 3 (2003), 121). Dem Veranstalter eines Fußballspiels steht das Recht zu, die Fernsehübertragung eines Fußballspiels zu genehmigen. Es ist rechtlich nicht ganz klar, wer Veranstalter ist, weil Fußball, im Gegensatz zu Boxkämpfen und Tanzkursen, die als Einzelunternehmen selbständig wirtschaftlich tragfähig sind, Teil einer Meisterschaft ist und erst der Gesamtbewerb das Einzelspiel möglich und für Fernsehübertragungen wirtschaftlich interessant macht. Somit muss geklärt werden, in welchem Verhältnis die Rechte des Gesamtveranstalters (Verband) zum Einzelveranstalter (Klub) stehen. (*Limberger, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga*, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 3 (2003), 109).

Gemäß § 3 Abs. 2 Satzung sind ordentliche Mitglieder der Bundesliga alle in den Bewerben der Bundesliga tätigen Fußballklubs, wobei sich die Zugehörigkeit aus den Bestimmungen über den Auf- und Abstieg der ordentlichen Mitglieder ergibt. Jedes Mitglied der Bundesliga muss jährlich seine wirtschaftliche und organisatorische Leistungsfähigkeit nachweisen und die sportlichen Qualifikationen erfüllen. (*Limberger, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga*, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 3 (2003), 98-99). Gem. § 4 Abs. 9 der Durchführungsbestimmungen für die Bewerbe der österreichischen Fußball-Bundesliga „besitzen die Bundesliga und ihre Mitglieder für die Spiele, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, das ausschließliche Recht audiovisuelle und hörfunktechnische Ausstrahlungen....In den Zuständigkeitsbereich der Bundesliga fallen Meisterschaftsspiele, Spiele des ÖFB-Cup, das Spiel um den Super-Cup sowie Spiel der UEFA-Klubwettbewerbe, soweit diese nicht von der UEFA zentral vermarktet werden. Die Beschlussfassung bezüglich Fernseh-, Hörfunk- und sonstigen Verträgen fällt in die Kompetenz der Hauptversammlung der Bundesliga. (*Limberger, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga*, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 3 (2003), 99). Die Vermarktung der Übertragungsrechte an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga erfolgt zentral durch diese. (*Limberger, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga*, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports*, Band 3 (2003), 95). Am 16.1.1996 hat die Bundesliga mit der Internationalen Sportrechteverwertungsgesellschaft mbH (ISPR) eine „Eckwertvereinbarung“ abgeschlossen, nach der die Bundesliga ISPR für die Saisonen 1996/97 bis einschließlich 1999/2000 sämtliche

weltweiten, exklusiven und weiterübertragbaren Fernsehrechte, Videorechte, andere elektronische Verwertungsrechte und TV-Sponsorships an allen nationalen Meisterschaftsspielen der österreichischen Fußball-Bundesliga usw. überträgt. Betreffend die nationalen Bewerbsspiele ist in der Eckwertevereinbarung niedergeschrieben, dass die Bundesliga Inhaberin der weltweiten, exklusiven und weiterübertragbaren Verwertungsrechte ist. Am 18.11.1997 wurde eine weitere Eckwertevereinbarung abgeschlossen. Diese betrifft die Saisonen seit 1998/99 bis einschließlich 2003/04. (*Limberger, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga, in Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.], Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 3 (2003), 100.*)

Die Durchführungsbestimmungen Spieljahr 2000/2001 für die Bewerbe der österreichischen Fußball-Bundesliga, Stand 1.6.2000, wurden gemäß §1 vom Vorstand erlassen und ergänzen die einschlägigen Satzungen und besonderen Bestimmungen des ÖFB und der BL. Gemäß § 4 Z. 10

„besitzen die Bundesliga und ihre Mitglieder für die Spiele, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, das ausschließliche Recht, audiovisuelle und hörfunktechnische Ausstrahlungen sowie jede andere Nutzung und Verbreitung durch Bild- und Tonträger zu bewilligen, sei es direkt, zeitversetzt, ganz oder in Ausschnitten, sowie die Vermarktungsrechte des Bewerbssponsoring für die Meisterschaften der Bundesliga. In den Zuständigkeitsbereich der Bundesliga fallen Meisterschaftsspiele, Spiele des ÖFB-Cup, das Spiel um den Supercup, sowie Spiele der UEFA-Klubwettbewerbe, soweit diese nicht von der UEFA zentral vermarktet werden. Die Beschlussfassung bezüglich Fernseh-, Hörfunk-, und sonstigen Verträgen fällt in die Kompetenz der Hauptversammlung der Bundesliga. Die Verwertungs- und Vermarktungsrechte der eingetragenen, geschützten Marke Bundesliga liegen bei der Bundesliga selbst. Die Mitglieder der Bundesliga sind verpflichtet, der Bundesliga bestmögliche Hilfestellung für die Umsetzung der kommerziellen Vermarktung zu gewährleisten und keine Schritte zu unternehmen, welche geeignet sind, die kommerziellen Rechte der Vertragspartner der Bundesliga und/oder der Mitglieder der Bundesliga, zu beeinträchtigen.“
 (<http://web.archive.org/web/20010212054909/http://www.bundesliga.at> Abfrage vom 18.11.2011)).

In den 1990iger Jahren wurde vom Verein Österreichische Bundesliga die Vermarktung der TV-Rechte an die Agentur ISPR übergeben. 2004 wurde ein Drei-Jahres Kontrakt mit Premiere für die Übertragungsrechte der folgenden drei Jahre bis 2007 für die Bundesliga und Erste Liga auf weitere zwei Jahre geschlossen. Seit der Saison 2008/09 gibt es einen neuen Kooperationsvertrag. ([http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_\(Fußball-Bundesliga_Oesterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_(Fußball-Bundesliga_Oesterreich)), Abfrage vom 17.11.2011).

5. Beurteilung des vorliegenden Vertrages als Bestandvertrag

Die Berufung richtet sich gegen die Beurteilung des Vertrages als rechtswirksamer Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG.

Im gegenständlichen Fall überträgt der Verein der Bw. auf die Dauer des Vertrages Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste und über sonstige Medien, sämtliche Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art sowie das Recht zum Merchandising, und zur besseren Verwertung aller eingeräumten Rechte das uneingeschränkte Nutzungsrecht an sämtlichen heutigen und künftigen Markenrechten des Vereines, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten des Vereines, welche zur wirtschaftlich sinnvollen Verwertung dieser Rechte notwendig oder nützlich sind, und die Bw. zahlt dafür dem Verein pro Spieljahr ein Entgelt.

§ 33 TP 5 GebG verweist auf die zivilrechtlichen Vorschriften der §§ 1090 ff ABGB (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band I, Rz 4 zu § 33 TP 5 GebG: „*die lupenreinen Bestandverträge*“), darüber hinaus unterliegen „*sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält*“ der Gebühr. Ihre eigentliche Bedeutung hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort, wo Steuergesetzte Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise anwenden, heißt hier: prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist. Das Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, sein eigenes inneres System, es gibt keine teleologische Prävalenz des Zivilrechts. Die Richtigkeit der Auslegung hängt vom Normzweck ab. Auch gleichlautende Begriffe sind innerhalb der Rechtsordnung variant, relativ und von der jeweiligen spezifischen Regelungsaufgabe geprägt. Folglich müssen auch die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus, aus dem Zweck, der Funktion des jeweiligen Steuergesetzes und seiner Normen heraus verstanden werden. (*Tipke, dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß*¹³, 101-103f; ähnlich *Stoll, Rentenbesteuerung*³, 590ff). § 33 TP 5 GebG stellt für sich genommen, nicht in Frage, ob den §§ 1090 ff ABGB für gebührenrechtliche Zwecke ein anderer Sinn beizumessen ist. § 33 TP 5 GebG verwendet den Begriff des Bestandvertrages zwei Mal in unterschiedlicher Weise. Einmal als „Bestandverträge (§§ 1090 ffABGB)“ und einmal als Überschrift „Bestandverträge“, zu welchen nicht nur die „bürgerlich-rechtlichen“ Bestandverträge, sondern alle anderen Verträge gehören, bei welchen eine Sache zur Nutzung auf eine gewisse Zeit und gegen Entgelt überlassen wird.

Da die Bw. in der Berufung behauptet, der Vertrag wäre nicht wirksam zustande gekommen, bzw. infolge bestandvertragsuntypischer Vertragsteile läge kein Entgelt vor, wird der vorliegende Vertrag aus Sicht des bürgerlichen Rechtes und danach gebührenrechtlich untersucht.

5.1. „Bestandverträge (§§ 1090ff ABGB)“

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, Bestandvertrag. Gemäß § 1091 ABGB wird der Bestandvertrag, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag; wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benutzt werden kann, ein Pachtvertrag genannt.

Laut *Klang* in *Klang, ABGB*² V, 10-11, bilden den Gegenstand von Miete und Pacht in gleicher Weise bewegliche wie unbewegliche Sachen. Da der Sachbegriff des ABGB auch Rechte umfasst, ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut dieses Gesetzes, dass auch nutzbare Rechte den Gegenstand des Bestandvertrages bilden können, so wie Bergbauberechtigungen, Patentrechte, Urheberrechte, Jagd- und Fischereirechte, gewerbliche Unternehmungen. Das Bestandrecht ist gleichfalls Gegenstand weiterer Bestandnahme. Es können auch bloß der Gattung nach bestimmte Sachen den Gegenstand der Miete bilden (Gattungsmiete, z.B. für eine Festveranstaltung werden Stühle gemietet uä....). (ebenso *Würth* in *Rummel*², Rz 13 zu §§1092-1094). Demgegenüber vertritt *Binder* in *Schwimann ABGB*³ V, § 1090, Rz 115, 116, dass die Einräumung von urheberrechtlich geschützten Verwertungsrechten wegen ihrer Eigenart und spezialgesetzlichen Regelung vom Bestandvertrag abgehoben wird. (*Binder* in *Schwimann ABGB*³ V, § 1165, Rz 18).

Im gegenständlichen Fall lautet die Überschrift zu Punkt II. des Vertrages „Übertragung von Rechten des Vereines“....an die Bw. Damit wurde klargestellt und ist auch nicht strittig, dass es sich hier nicht um die Überlassung von „Sachen“, sondern um die Überlassung von „Rechten“ handelt. Die Bw. bezeichnete die vorliegende Vereinbarung in der Berufung selbst als Bestandvertrag, auch die ursprünglich festgesetzte Zessionsgebühr wurde mit dem Argument bekämpft, es liege ein Bestandvertrag vor.

Rechte sind niemals Gegenstand der Miete, weil ein Verkehrsbedürfnis nach Bestandverträgen nur bei nutzbaren Rechten vorhanden ist: Patente, Jagd- und Fischereirecht usw. sind nur Gegenstand der Pacht. (*Klang* in *Klang, ABGB*² V, 27). Für Pacht spricht vor allem das Vorliegen einer Betriebspflicht, also wenn der Bestandgeber ein wirtschaftliches Interesse am Bestehen und der Art des Betriebes besitzt. (*Binder* in *Schwimann ABGB*³ V, § 1091, Rz 10, 11). Pachtobjekt kann „jede organisierte Erwerbsgelegenheit“ sein, somit nicht nur ein kaufmännischer oder gewerblicher Betrieb, sondern auch eine Landwirtschaft oder freiberufliche Tätigkeit. Der Bestandgegenstand muss lediglich geeignet sein, einen Ertrag abzuwerfen. (*Binder* in *Schwimann ABGB*³ V, § 1091, Rz 5). Das Fehlen einer Gewinn- oder Umsatzbeteiligung und die bestehende Pflicht zu fixer Entgeltentrichtung sind ein

bedeutsames Indiz für eine mietrechtliche Rechtsbeziehung und nicht für einen Gesellschaftsvertrag. (*Binder* in *Schwimann ABGB³* V, § 1090, Rz 44).

Im gegenständlichen Fall vereinbarten die Bw. und der Verein grundsätzlich ein jährliches fixes Entgelt, zusätzlich sollte eine Gewinnbeteiligung nur dann schlagend werden, wenn der Verein in die 1. oder 2. Spielklasse aufsteigen sollte. Damit wurde aber ein Bestandverhältnis und kein Gesellschaftsvertrag begründet. Nach dem bürgerlichen Recht würde der gegenständliche Vertrag als Übertragung von Rechten gegen Entgelt als Pacht beurteilt werden, was für die Bestandvertragsgebühr gleichgültig ist, da diese sowohl Miete als auch Pacht umfasst.

Entsprechend der Berufungspunkte werden nun die einzelnen Litterae des Punktes 2.1. des Vertrages gesondert betrachtet:

Laut Punkt 2.1. d) des Vertrages überträgt der Verein der Bw. „*zur besseren Verwertung der in lit. a), b) und c) eingeräumten Rechte das uneingeschränkte, nicht exklusive Nutzungsrecht an sämtlichen heutigen und künftigen Markenrechten des Vereines, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten des Vereines, auf welchem Rechtsgrund auch immer sie beruhen mögen, welche zur wirtschaftlich sinnvollen Verwertung der in lit a), b) und c) angeführten Rechte notwendig oder nützlich sind.*“

Die älteren Kommentatoren ordnen auch Werknutzungs- Patentlizenzenverträge, Lizenzverträge und sonstige Nutzungsverträge den Pachtverträgen zu. In den letzten Jahrzehnten geht infolge der häufigen praktischen Fallgestaltungen die Tendenz dazu über, darin teilweise Verträge sui generis zu sehen. Mit der Frage der möglichen Vertragstypen zur Vermarktung von Sport befasste sich *Leitner*, Persönlichkeitsrechte und deren Vermarktung, in *Haunschmidt* (Hrsg.), Sport und Recht in Österreich, Für Sportler, Vereine, Verbände und Sponsoren, (2006), 139. Zu Sponsoring, Merchandising, Abschluss von Lizenzverträgen, Sportausrüstungsverträge und Werbung im TV führt er aus: Unter gewissen Voraussetzungen können Sportveranstaltungen, Symbole, Embleme, Logos und auch Vereinsnamen als nationale oder aber auch internationale Marken angemeldet werden, sodass sie einen entsprechenden Schutz genießen. (*Leitner*, Persönlichkeitsrechte und deren Vermarktung, in *Haunschmidt* (Hrsg.), Sport und Recht in Österreich, Für Sportler, Vereine, Verbände und Sponsoren, (2006), 126). Liegt ein Werk, also eine eigentümliche geistige Schöpfung auf den Gebieten der Literatur, der Tonkunst oder der Filmkunst vor, so genießt dieses Werk als Ganzes oder in seinen Teilen urheberrechtlichen Schutz nach dem Urhebergesetz. Vor allem Embleme und Logos von Vereinen, Sportverbänden oder Sportveranstaltungen können urheberrechtlichen Schutz genießen. (*Leitner*, Persönlichkeitsrechte und deren Vermarktung,

in *Haunschmidt* (Hrsg.), Sport und Recht in Österreich, Für Sportler, Vereine, Verbände und Sponsoren, (2006), 130).

Damit wurden der Bw. laut Punkt 2.1.d) des Vertrages Nutzungsrechte zur Verwertung für eine gewisse Zeit übertragen. Entgegen der in der Berufungsvorentscheidung geäußerten Ansicht des Finanzamtes kann bei Sportvereinen schon ein urheberrechtlicher Schutz begründet werden.

Im gegenständlichen Fall wurde ausdrücklich in Punkt 2.1.c) das nicht exklusive Recht zum Merchandising im Zusammenhang mit dem Sport-Wett-Kanal vom Verein auf die Bw. übertragen.

Unter Merchandising versteht man „*die neben die jeweilige Primärverwertung tretende Sekundärvermarktung von fiktiven Figuren, realen Persönlichkeiten, Namen, Titeln, Signets, Logos, Ausstattungselementen, Designs und Bildern außerhalb ihres eigentlichen Betätigungs- und Erscheinungsfeldes zum Zweck des Absatzes von Waren und Dienstleistungen.*“ Aus rechtlicher Sicht sind beim Merchandising somit nicht das Merchandising-Objekt selbst Gegenstand der Rechtseinräumung, sondern die dahinter stehenden Schutzrechte, nämlich das Urheberrecht, das Markenrecht, die Persönlichkeitsrechte usw. Es besteht in der Erteilung von Lizenzen durch den Rechtsinhaber an einen Dritten oder spezielle Verwertungsagenturen gegen Bezahlung einer bestimmten Lizenzgebühr für eine bestimmte Zeitdauer. Inhalt des Merchandisingvertrages ist die Einräumung von Nutzungsrechten. (*Leitner, Persönlichkeitsrechte und deren Vermarktung*, in *Haunschmidt* (Hrsg.), Sport und Recht in Österreich, Für Sportler, Vereine, Verbände und Sponsoren, (2006), 142-143).

Damit wurden der Bw. über Punkt 2.1.c) ebenfalls Nutzungsrechte zur Verwertung auf gewisse Zeit eingeräumt.

In Punkt 4.3. des Vertrages wird festgehalten, dass die Bw. im Sinne einer Rechtsstellung wie eines „ausschließlichen“ bzw. „nicht ausschließlichen Lizenznehmers“ berechtigt ist, selbst gegen Dritte klageweise vorzugehen, wenn Dritte in Rechte, die der Bw. zur Nutzung übertragen sind, eingreifen. Aus dieser Passage kann geschlossen werden, dass dem vorliegenden Vertrag nach dem Willen der Vertragsteile Eigenschaften eines Lizenzvertrages zukommen sollten.

Im Rahmen eines Lizenzvertrages wird einem Dritten vom Eigentümer ein Nutzungsrecht an einem Immateriagut eingeräumt. Die an diesen Immateriagütern eingeräumten Nutzungsrechte werden als Lizenzen bezeichnet. Nach herrschender Meinung ist der Lizenzvertrag, wie der Sponsorvertrag, ein Vertrag sui generis, dh ein eigener Vertragstyp, für den es keine im Gesetz speziell vorgesehenen Regelungen gibt. Unstrittig ist ein Lizenzvertrag

als Dauerschuldverhältnis zu qualifizieren, weshalb die Rechtsbeziehung zwischen den Vertragspartnern nicht mit der einmaligen Erbringung der Leistung erlischt, auch wenn etwa nur eine einmalige Lizenzzahlung vereinbart worden ist. Vielmehr besteht das übertragene Immaterialeigentum weiter und damit auch die verbundenen Rechte und Pflichten der Vertragspartner. In der Regel ist der Lizenzvertrag ein synallagmatischer Vertrag, bei dem die Hauptpflichten, nämlich die Pflicht des Lizenzgebers, dem Lizenznehmer das Recht zur Nutzung des Lizenzgegenstandes einzuräumen und die Pflicht des Lizenznehmers zu einer Gegenleistung, die meist in Geld besteht, einander gegenüber stehen. Da der Lizenzvertrag ein Dauerschuldverhältnis ist, endet er bei Befristung durch Zeitablauf; ansonsten können die Vertragsparteien den Lizenzvertrag wiederum nur aus wichtigem Grund auflösen. (*Leitner, Persönlichkeitsrechte und deren Vermarktung*, in *Haunschmidt* (Hrsg.), Sport und Recht in Österreich, Für Sportler, Vereine, Verbände und Sponsoren, (2006), 145). Ebenso ist nach *Fritzweiler, Vertragstypen im Sport*, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), Sport und Recht, (2006), 167-168) der Vermarktungs- und Sponsoringvertrag ein Vertragstyp, bei welchem Werbeleistungen im Sport erbracht werden. Werden passive Werberechte vergeben, handelt es sich um einen Lizenzvertrag, für welchen die Aspekte und Bestimmungen von Pachtverträgen und Mietverträgen zur Anwendung kommen.

Damit konnte der UFS aufzeigen, dass die überwiegende Mehrzahl der Autoren die Ansicht vertritt, dass zumindest die Vertragspunkte 2.1. c) und d) bereits bürgerlich-rechtlich den Bestandverträgen zugerechnet werden können, da im Wesentlichen die Nutzung von Rechten auf gewisse Zeit eingeräumt wird.

Der Bestandvertrag muss auf gewisse Zeit geschlossen sein, der Bestandgeber muss irgendwie zeitlich gebunden sein. Die Dauer des Bestandverhältnisses muss aber nicht schon im Voraus bestimmt sein. Die Bestanddauer kann auch durch einen Zeitpunkt nach ungewissem Ereignis oder durch die Umstände, etwa den Zweck des Vertrages wie bei Sommerwohnungen, oder durch den Bedarf des Bestandnehmers bestimmt werden. (*Klang in Klang, ABGB² V, 11*). Dem Bestandverhältnis ist wesentlich, dass es nicht durch Erbringung der Leistung erlischt. Daher stellt es einen Fall des Dauerschuldverhältnisses dar, sein natürliches Ende ist nicht die Erfüllung, sondern der Zeitablauf. Rücktritt im technischen Sinn ist nach Vollzug des Bestandverhältnisses unmöglich, auch Willensmängel äußern nicht dieselben Wirkungen wie bei anderen Schulden. Der Bestandgeber hat dem Bestandnehmer den Gebrauch der Sache zu gewähren. (*Klang in Klang, ABGB² V, 12*).

Unter Punkt 2.1. heißt es, dass der Verein auf die Dauer dieses Vertrages die besagten Rechte überträgt. Nach Punkt IV. läuft dieser Vertrag ab sofort (1999), das heißt ab Vertragsabschluss. Die Bw. sollte diesen Vertrag frühestens mit 30.6.2000 kündigen können,

beide Vertragsteile sollten den Vertrag jederzeit kündigen können, wenn ein gravierender Grund auftritt, der die Fortsetzung dieses Vertragsverhältnis unzumutbar mache. Die Bw. hätte nach dem Vertrag die übertragenen Rechte erst ab 1.7.2004 verwerten können, doch verpflichtete sie sich zur sofortigen Leistung des jährlichen Entgelts, und erbrachte die Leistung tatsächlich. Nach den Angaben der Bw. in der Berufung verlangte sie die erbrachte Leistung vom Verein auch nicht zurück. Damit ist der Vertrag bereits nach dem bürgerlichen Recht auf eine gewisse Zeit abgeschlossen worden.

Die Nutzung von Rechten laut Punkt 2.1.a) bis d) gegen Entgelt wird auf gewisse Zeit übertragen. Im Erkenntnis VwGH 5.11.2009, 2008/16/0084 beurteilte der VwGH die Gestattung der Nutzung von Tunnelantennensystemen zur Programmabstrahlung gegen Entgelt auf gewisse Zeit als „lupenreinen Bestandvertrag“. Nach der Literatur zu den Bestandverträgen iSd §§ 1090 ff ABGB sind die Vertragspunkte c) und d) ein Bestandverhältnis. Die Vertragspunkte 2.1.a) und b) „Fernsehübertragungsrechte und Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art“ entsprechen grundsätzlich als Nutzung von Rechten auf gewisse Zeit gegen Entgelt ebenso den bürgerlich-rechtlichen Vorgaben für Bestandverträge. Ergänzend wird untersucht, ob diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Merkmalen des § 33 TP 5 GebG entsprechen.

5.2. „Bestandverträge“ - gebührenrechtlich

Die gebührenrechtlichen Bestandverträge sind Gebrauchsüberlassungsverträge, bei welchen die Nutzung einer Sache auf bestimmte Zeit überlassen wird. Hierzu gehören Miete Pacht und Leih (VwGH 6.5.1985, 84/15/0194; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 1 zu § 33 TP 5 GebG). § 33 TP 5 GebG umfasst jedenfalls alle Miet- und Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB zu beurteilen sind, darüber hinaus auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des § 1090 ABGB erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden (z.B. Nutzungsverträge von Wohnungs- genossenschaften mit ihren Mitgliedern, Leasingverträge, Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 338 BlgNR 14. GP; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 2 und Rz 4 zu § 33 TP 5 GebG; VwGH 15.11.1984, 83/15/0181; VwGH 2.4.1990, 89/15/0147; VwGH 24.3.1994, 92/16/0129; VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182).

Wesentliche Kriterien der Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG sind die Überlassung einer (unverbrauchbaren) Sache zum Gebrauch, auf eine gewisse Zeit und gegen ein Entgelt. Die einzige Voraussetzung ist, dass die Sache unverbrauchbar sein muss. Sache iSd § 285 ABGB sind sowohl körperliche als auch unkörperliche Sachen (VwGH 19.12.1986, 85/15/0249 bis

0253). Dazu zählt auch die Überlassung von nutzbaren Rechten (§ 1093 ABGB), da diese als Sachen im Rechtssinn anzusprechen sind und durch die Überlassung zur Nutzung nicht verbraucht werden können. So urteilte der VwGH 11.3.2010, 2008/16/0094 ein zwanzigjähriges Nutzungsrecht an Glasfaserkabeln gegen Entgelt als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 9 zu § 33 TP 5 GebG). Auch unselbständige Teile einer Sache können vermietet oder verpachtet werden, wie Wandflächen zu Reklamezwecken, Abringung von Schaukästen oder zukünftige Sachen (VwGH 2.4.1990, 89/15/0147). Ein „Infrastruktturnutzungsvertrag“ mit dem die Österreichischen Bundesbahnen einem anderen Eisenbahnunternehmen die Nutzung ihrer Schieneninfrastruktur gestatten ist ein gebührenrechtlicher Bestandvertrag (UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04). Da Gegenstand des Bestandvertrages unverbrauchbare Sachen sind, kommen auch nutzbare Rechte wie Patent- und Urheberrechte, Jagd- und Fischereirechte sowie Gewerbeberechtigungen in Betracht (VwGH 27.6.1994, 92/16/0165). Die Lizenzverträge werden idR von der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG erfasst sein. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 8, Rz 10, RZ 45, zu § 33 TP 5 GebG).

Laut Punkt 2.1.a) des Vertrages überträgt der Verein an die Bw. auf die Dauer des Vertrages Fernsehrechte und andere Rechte.

Bei Fernsehübertragungsverträgen („Sportrechte-Verwertungsverträge“) ist Leistungsgegenstand die Verwertung des Sportereignisses ohne Werbeabsicht und jegliche Förderungsabsicht. Geleistet wird vom Veranstalter die Organisation der Sportveranstaltung (also eine Sportorganisationsleistung) zur Verwertung. Die Leistung besteht in der Gestaltung der Aufzeichnung der Sportveranstaltung am Veranstaltungsort zum Zwecke der Ausstrahlung in Hörfunk und Fernsehen. Es handelt sich um einen typengemischten Vertrag mit kauf-, miet- und pachtähnlichen Elementen, teilweise um einen Lizenzvertrag. (*Fritzweiler*, Vertragstypen im Sport, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), Sport und Recht, (2006), 170-171).

Die in Punkt 2.1.a) des Vertrages genannten Rechte haben die Gestaltung der Aufzeichnung der Fußballspiele des Bestandgebers, des Vereins, zum Zweck der Ausstrahlung in Fernsehen, Rundfunk, für Tonträger-Aufnahmen, für die Verwertung über Internet Online Dienste zum Gegenstand und werden der Bw. auf Dauer des Vertrages gegen Entgelt übertragen. Im vorliegenden Fall wird die genannte Vertragsleistung der Bw. auf gewisse Zeit übertragen, womit die bestandvertraglichen Momente dieses Vertrages überwiegen. Somit wird auch in Punkt 2.1.a) des Vertrages die Nutzung eines Rechtes auf gewisse Zeit gegen Entgelt überlassen und würde bereits für sich genommen unter § 33 TP 5 GebG fallen.

Die Bw. beruft gegen die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr bezüglich Punkt 2.1.lit.b), dass „ein Recht auf Durchführung von Sportwetten“ nicht bestünde.

Diese Ansicht der Bw. entspricht der von *Marhold/Friedrich*, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000), 35, vertretenen Meinung, die die Existenz eines übertragbaren Wettrechtes ablehnt. Ausgangspunkt war die Frage, ob zB ein Sportverein, der an Wettkämpfen im Rahmen einer Liga teilnimmt, die Möglichkeit hat, das Recht auf die Annahme von Wetten über den Ausgang der unter seiner Beteiligung stattfindenden Wettkämpfe zu veräußern oder Dritten die Verwertung der Spielresultate zum Zwecke der Wette zu verweigern. Die Wette gehört gemäß § 1269 ABGB zu den Glücksverträgen. Als Glücksvertrag ist ihr wesentlicher Bestandteil das aleatorische Moment, das heißt, der Vertrag wird in Hoffnung auf den Eintritt eines noch ungewissen Vorteils abgeschlossen. Die Wette ist durch Wagnis bzw. Risiko gekennzeichnet. Das Glücksmoment ist unmittelbarer Vertragsbestandteil der Wette. (*Marhold/Friedrich*, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000), 35). Bei der Wette wird eine Leistung für den Fall versprochen, dass sich eine aufgestellte Behauptung über ein beiden Teilen noch unbekanntes Ereignis als falsch erweist (§ 1270 ABGB). Unter den Begriff des Ereignisses fällt jede Begebenheit, unabhängig davon, ob sie durch menschliches Verhalten bewirkt werden kann, die ein zukünftiges, gegenwärtiges oder vergangenes Geschehen betrifft, denn auch bei einem gegenwärtigen oder vergangenem Ereignis liegt ein aleatorisches Moment in der Entscheidung, welche Behauptung die richtige ist. Es kann auch in der Tätigkeit einer der Parteien bestehen, wobei es jedoch nicht in der Willkür der Parteien liegen darf, das Ereignis herbeizuführen oder nicht. (*Marhold/Friedrich*, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000), 36). Die Autoren untersuchen ein mögliches „Wettrecht“ im Licht des § 16 ABGB, § 1 Urhebergesetzes und § 1 des Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) und kommen zu dem Schluss, dass es keine Rechtsgrundlage gibt, die die Existenz eines subjektiven, veräußerungsfähigen Wettrechts von Sportvereinen begründet, welches wirksam Schutz davor bietet, dass auf eine Sportveranstaltung, an der die Vereine beteiligt sind, keine Wetten angeboten werden. (*Marhold/Friedrich*, Zur Existenz eines Wettrechts und die wettbewerbsrechtlichen Folgen seiner Vereinbarung, in *Karollus/Achatz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 1 (2000), 72).

Nach Ansicht des UFS ist der gegenständliche Sachverhalt jedoch anders gelagert. Laut Punkt 2.1.b) wurde kein einem Persönlichkeits- Urheber- oder Markenrecht ähnliches „Wettrecht“

vom Verein auf die Bw. übertragen, sondern in Punkt I. verspricht die Bw. dem Verein pro Spieljahr ein laufendes Entgelt zu bezahlen und die Bw. erhält dafür Fernsehrechte, Radiorechte und ferner sämtliche Verwertungsrechte im Zusammenhang mit Sportwetten (Wettkanal) sowie nicht exklusive Merchandisingrechte, und in Punkt 2.1.b) heißt es lediglich, dass „*der Verein an die*“ Bw. „*auf die Dauer dieses Vertrages exklusiv sämtliche Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art*“ überträgt. Der UFS nimmt daher **nicht das Recht auf Durchführung von Sportwetten** in den Blick, sondern diese Passagen des Vertrages **Übertragung von Rechten im Zusammenhang mit Sportwetten auf gewisse Zeit** eingebettet in den Zusammenhang mit den anderen übertragenen Rechten. Bestandobjekt ist im gegenständlichen Fall das Bündel der an die Bw. übertragenen Rechten laut Punkt 2. des Vertrages: Fernsehrecht, Rundfunkübertragungsrecht, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste, sämtliche Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art, Merchandising im Zusammenhang mit dem Sport-Wett-Kanal, Nutzungsrecht an den Markenrechten des Vereines. Aus diesen übertragenen Rechten kann die Bw. durch deren Verwertung Einnahmen erzielen und zwar auf die Dauer des Vertrages. Während aus den Vertragspunkten wie Übertragung von Fernsehrecht, Rundfunkübertragungsrecht, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste, Merchandising im Zusammenhang mit dem Sport-Wett-Kanal, Nutzungsrecht an den Markenrechten des Vereines der Inhalt „des Bestandobjektes“ und welche Nutzungen für den Bestandnehmer daraus möglich sind, erkennbar ist, ist Punkt 2.1.b) „*sämtliche Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art*“ inhaltlich unbestimmt und wird im Vertrag auch nicht weiter ausdifferenziert, in Punkt 1. werden diese Rechte als „Verwertungsrechte“ umschrieben und in Punkt 2.3. als „Nutzungsrechte“. Nirgendwo sind Ausführungen, was diese Rechte vermitteln sollen und um welche Rechte es sich im Einzelnen handelt. In der Berufung stellt sogar die Bw. selbst in Frage, dass hier Rechte zur Nutzung übertragen wurden.

Tatsache ist jedoch, dass nach dem objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages, der sich aus Punkt I. des Vertrages ergibt, die Bw. einen „Wettkanal“ im Fernsehen für Sportereignisse einrichten wollte und dafür mit dem Fußballverein – in je höherer Spielklasse umso besser – werben wollte und andererseits dem Verein ermöglichen wollte, sportliche Erfolge zu verbessern, durch Bezahlung eines Entgelts und einer Gewinnbeteiligung. In Punkt 2.3. des Vertrages überträgt der Verein dezidiert „*die in Punkt 2.1.....b) angeführten Nutzungsrechte*“.

Daher kommt der UFS zur Ansicht, dass Punkt 2.b) des Vertrages dazu dient, für den Bestandnehmer, die Bw., das Bestandobjekt, das aus einem Bündel an Rechten und Verwertungsmöglichkeiten – um einen „Wettkanal“ im Fernsehen für Sportereignisse einrichten zu können – besteht, „abzusichern“. In Punkt 3. des Vertrages, der an Punkt 2. der

die Übertragung von Rechten des Vereines an die Bw. zum Inhalt hat, textlich unmittelbar anschließt, verpflichtet sich die Bw. als Gegenleistung ein jährliches Entgelt an die Bestandgeberin zu zahlen. Das heißt, die Gegenleistung für die Überlassung der Nutzung an Rechten auf gewisse Zeit wird von der Bw. für das gesamte Bündel der in Punkt 2.1. überlassenen Rechte insgesamt erbracht.

Im gegenständlichen Fall besteht das Bestandobjekt aus einem Bündel an Rechten, das die Bw. dazu vom Verein zur Nutzung benötigt, um einen „Wettkanal“ im Fernsehen einzurichten. Diese Rechte in Punkt 2.1.a) bis d) werden der Bw. nicht ein für allemal übertragen, sondern die Bw. erhält die Nutzung dieser Rechte auf gewisse Zeit. Die Bw. verspricht dafür eine jährliche Gegenleistung zu erbringen und unter bestimmten Voraussetzung zusätzlich eine Gewinnbeteiligung. Nach Ansicht des UFS entsprechen die Vertragspunkte 2.1.c) Übertragung des Rechts zum Merchandising und 2.1.d) Nutzungsrecht an Markenrechten, Namensrecht und Persönlichkeitsrecht des Vereines, bereits den §§ 1090 ff ABGB. Punkt 2.1.a) Übertragung von Fernsehrecht, Rundfunkübertragungsrecht, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste, usw. hat bereits bürgerlich-rechtlich starke Pachtvertragskomponenten und erfüllt die Voraussetzungen für Bestandverträge gemäß § 33 TP 5 GebG „*Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis*“. Die in Punkt 2.1.b) übertragenen „*Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art*“, in Verbindung mit Punkt 2.3., der diese Rechte zwar dezidiert als Nutzungsrecht bezeichnet, können mangels inhaltlicher Bestimmtheit nicht als eigene Übertragung eines Nutzungsrechtes angesehen werden, sehr wohl aber als ein Punkt im gesamten Bestandsobjektsbündel, das dessen Sicherung und Erhaltung dient. Das ergibt sich aus der Absicht der Bw., einen „Wettkanal“ im Fernsehen einzurichten. Das ergibt sich auch aus der Bereitschaft der Bw., laut Punkt 3. „*als Gegenleistung*“ für die Nutzung des „Bestandobjekts Vertragspunkte 2.1.a) bis d)“ ein jährliches Entgelt zu zahlen.

Ist die Bw. der Ansicht, dass der vorliegende Vertrag kein Bestandvertrag iSd bürgerlichen Rechtes ist, so wurden mit der gegenständlichen Vereinbarung der Bw. Rechte gegen ein laufendes Entgelt zur Nutzung übertragen, sodass die Bestimmungen des § 33 TP 5 GebG Anwendung finden. In der gebührenrechtlichen Literatur und Judikatur ist jedenfalls sichergestellt, dass auch diverse nutzungen an Rechten gegen Entgelt auf eine gewisse Zeit die Bestandvertragseigenschaft iSd § 33 TP 5 GebG aufweisen, auch wenn sie bürgerlich-rechtlich als Verträge sui generis eingestuft werden. Dazu ist auf das Erkenntnis des VwGH 28.6.1995, 94/16/0045 hinzuweisen:

„Selbst wenn ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der

Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (Vgl. Erkenntnis VwGH 5.3.1990, 89/15/0014 mWH)."

Da der Verein als Bestandgeber der Bw. die Nutzung von einem Bündel an Rechten, die in Punkt 2.1. des Vertrages aufgezählt sind, auf eine gewisse Dauer überlässt und die Bw. sich verpflichtet dem bestandgebenden Verein ein jährliches Entgelt zu zahlen, liegt ein Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG vor.

6. Der Vertrag ist gültig zustande gekommen

Die Bw. meint, der Vertrag wäre nicht rechtswirksam zustande gekommen, da die Verwertung der genannten Rechte wegen § 4 Abs. 12 der zum Zeitpunkt der Berufung geltenden Fassung der Durchführungsbestimmungen für die Bewerbe der Österreichischen Bundesliga gar nicht möglich gewesen wäre und ein Recht auf Durchführung von Sportwetten nicht bestünde.

Tatsächlich nahm die Bw. ihr Kündigungsrecht in Anspruch und kündigte vereinbarungsgemäß zum 30.6.2000. Für den Zeitraum Vertragsabschluss bis 30.6.2000 leistete die Bw. dem Verein das Entgelt. Nach der Kündigung verlangte sie das Entgelt nicht zurück. Damit wurde nicht nur ein Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen, sondern vereinbarte Leistungen wurden im Zeitraum zwischen Vertragsabschluss und der Kündigung tatsächlich erbracht. Anlässlich der mündlichen Verhandlung legte die Bw. die im Wesentlichen gleichlautenden Kündigungsschreiben (bis auf die die Kündigungsschreiben der Vereine D und B1) vom 22.12.1999 vor. Die Bw. betonte dazu, dass es unter Verweis auf *Arnold*, Rechtsgebühren, 8. Auflage, §1 Rz 19; § 17 Rz 19b bei den Rechtsgeschäftsgebühren keine Anfechtung gemäß § 23 Abs. 3 und 4 BAO gäbe, abgesehen davon habe sich die Bw. das Recht der Anfechtung im Aufkündigungsschreiben zurückbehalten. Gerichtliche Schritte habe sie keine gesetzt, um einen Imageschaden in der Öffentlichkeit zu vermeiden.

Die Bw. bringt vor, dass bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages feststand, dass die wirtschaftlich bedeutendsten der in Punkt 2.1. des Vertrages genannten Leistungen vom Verein nicht erbracht werden konnten, weil diese Rechte bereits exklusiv an die Österreichische Fußball-Bundesliga übertragen worden seien.

Der UFS hält der Bw. entgegen, dass der Umstand, dass der Bestandgeber im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und auch später nicht über die Bestandsache verfügberechtigt war, die Gültigkeit des Bestandvertrages in keiner Weise berührte. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 14, zu § 33 TP 5 GebG). Der UFS eruierte durch Literatur- und Internetrecherche die rechtliche Situation zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1999 und wie sie sich in den Jahren 2003 und später darstellte. Es ist nicht so, wie die Bw. behauptet, dass die gegenständlichen Rechte bereits exklusiv an die Österreichische Fußball

Bundesliga übertragen worden seien. Denn im Vertrag unter Punkt 2.4 wurde festgehalten, dass diese Rechte bis 30.6.2004 die ISPR bzw. die Bundesliga hatte. (Entsprechend der Eckwertevereinbarungen für die Saisonen 1996/97 bis 1999/2000 und bis 2003/2004). Aus diesem Grund überließ der Verein diese Rechte auch erst ab 1.7.2004 der Bw. Der Kündigungstermin für die Bw. zum 30.6.2000 passt mit dem Ende der 1. Eckwertevereinbarung, sowie den Durchführungsbestimmungen Spieljahr 2000/2001 für die Bewerbe der österreichischen Fußball-Bundesliga Stand 1.6.2000 zusammen, wonach die Bundesliga und ihre Mitglieder für die Spiele, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, die entsprechenden Rechte zur Nutzung zu bewilligen, besitzen. Infolge der Neuorganisation der Österreichischen Fußball Bundesliga hat aus der damaligen Sicht wahrscheinlich die Möglichkeit bestanden, dass die gegenständlichen Verträge in Zukunft „unbedingt“ werden. (siehe Punkt 8.2. und 8.3. der Berufungsentscheidung: *Limberger*, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga, in *Karollus/Achaz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 3 (2003), 100. [http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_\(Fußball-Bundesliga %C3%96sterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_(Fußball-Bundesliga_%C3%96sterreich)), Abfrage vom 17.11.2011). Die Verträge sind nicht ungültig, da sich die Termine und Fristen mit den Eckwertevereinbarungen weitgehend decken. Die Bw. hat dem Bestandgeber, dem Verein, das Entgelt für ein Jahr tatsächlich bezahlt. Selbst nach dem bürgerlichen Recht gebührt der Zins für die Dauer des eingeräumten Nutzungsrechts, auch wenn der Bestandgegenstand wenig oder überhaupt nicht benutzt wurde. (*Binder* in *Schwimann ABGB³* V, § 1100, Rz 12).

Die Gebührenschuld entstand mit der Unterfertigung der Urkunde über diesen Vertrag (§ 16 GebG). Wird das Rechtsgeschäft aufgehoben oder unterbleibt die Ausführung des Rechtsgeschäftes hebt dies die einmal entstandene Gebührenschuld gemäß § 17 Abs.5 GebG nicht auf. Selbst wenn der Vertrag wegen eines Formmangels nichtig wäre oder der Vertrag anfechtbar wäre, ist dies gemäß § 23 Abs. 3 BAO und § 23 Abs. 4 BAO ohne Bedeutung, wenn die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten lassen und keine Anfechtung durchführen. Nach den eigenen Aussagen der Bw. wurde keine Anfechtung durchgeführt, sondern von ihr der Vertrag zum frühestmöglichen Termin gekündigt. Für diesen Zeitraum hat sie das Entgelt gezahlt und nach der Kündigung des Vertrages das Entgelt vom Verein nicht zurückverlangt.

Entgegen dem Vorbringen der Bw. anlässlich der mündlichen Verhandlung am 20.4.2012 sind bei der Lösung gebührenrechtlicher Fragen die §§ 21-23 BAO zu berücksichtigen. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, Loseblattausgabe, §§ 15-18, BI2caa). Angesichts der im III. Abschnitt des GebG verwirklichten zivilrechtlichen Anknüpfung liegt naturgemäß die Annahme nahe, dass gerade hier § 23 Abs.4 BAO zur Anwendung kommen

könne. Tatsächlich stimmt es auch mit dem III. Abschnitt zugrunde liegenden *ratio*, die Schaffung von Beweisurkunden über Rechtsgeschäfte zu besteuern überein, die Gebührenpflicht bei erfolgreicher Anfechtung des beurkundeten Rechtsgeschäftes wegfallen zu lassen. (*Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, Loseblattausgabe, §§ 15-18, BI2gcc). Zudem bestätigte die Bw. wiederum, dass sie die bereits erbrachten Leistungen nicht zurückforderte, einerseits aus Sponsoringgründen, andererseits, um einen Imageschaden zu vermeiden.

Für Zwecke der Bestandvertragsgebühr ist der vorliegende Vertrag wirksam zustande gekommen.

7. Unterschriften durch die damals vertretungsbefugten Organe

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über die eine Urkunde errichtet wird.

Die Urkunde muss alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten und die Urkunde muss unterzeichnet sein. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 47, zu § 33 TP 5 GebG). Eine Urkunde über ein Rechtsgeschäft muss die Unterschrift mindestens einer am Rechtsgeschäft beteiligten Partei tragen. Für das Vorliegen einer Urkunde iSd Gebührengesetzes ist lediglich die Unterfertigung eines hand- oder maschingeschriebenen oder vorgedruckten Textes erforderlich. Der handschriftlichen Fertigung durch den Aussteller steht die mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellte Unterschrift (Faksimiletempel, Firmenstempelaufdruck, Maschinschrift, gedruckter Firmenwortlaut) oder die Unterzeichnung mit dem Namen des „Ausstellers“ durch eine andere Person gleich, wenn die nicht eigenhändige Fertigung im Auftrag oder im Einverständnis mit dem „Aussteller“ bewirkt wird oder wenn der Aussteller selbst seine mechanisch hergestellte Unterschrift unter das Schriftstück setzt. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 45, zu § 33 TP 5 GebG; *Frotz-Hügel-Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, Loseblattausgabe, §§ 15-18, BII1bff).

Die Bw. wendete lediglich ein, dass die Vertreter der Vereine möglicherweise nicht befugt waren, diese Verträge abzuschließen, nicht, dass das Rechtsgeschäft mangels Willensübereinstimmung nicht zustande gekommen wäre. Letzteres wäre auch deshalb fraglich, da die Bw. aufgrund dieser Bestandverträge Leistungen erbrachte und diese nicht zurückforderte, um einen Imageschaden zu vermeiden. Wären diese Rechtsgeschäfte tatsächlich ein rechtliches Nichts, hätte die Bw. auch keinen Imageschaden im Fall der Zurückforderung der Leistungen zu befürchten.

Mit E-Mail vom 11.5.2012 teilte die Bw. mit, „*Bei der angekündigten Überprüfung der Unterschriften auf Seiten der Bw. GmbH wurde festgestellt, daß die Verträge seitens unserer Mandantin vom damaligen einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer, Herrn H , unterzeichnet wurden. Aus unserer Sicht ist dieser offene Punkt somit geklärt und eine Durchführung des mündlichen Verhandlungstermins am Montag um 9:00 folglich nicht nötig.*“

Was die Frage der Unterschriften betrifft, kann folgendermaßen zusammengefasst werden. Um die Rechtsgeschäftsgebühr auszulösen genügt auf der Urkunde die Unterschrift eines der Vertragsteile. Dabei muss der Aussteller die Urkunde nicht handschriftlich unterzeichnen, sondern es genügt, wenn die Unterschrift von ihm oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellt oder mit Namenszeichnung vollzogen wird (§ 18 Abs. 1 GebG). Da die Bw. selbst mitteilte, dass die Verträge seitens der Bw. vom damaligen einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer, Herrn H , unterzeichnet wurden, ist das Unterschriftserfordernis iSd § 15 GebG iVm § 18 GebG erfüllt.

8. Befreiung von der Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG

Was den Berufungsgrund Nichtanwendung der Befreiungsbestimmung gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG betrifft, wurde unvorsichtiglich der mündlichen Verhandlung eine Teilstattgabe durch Minderung der Bemessungsgrundlage um 10% in Aussicht gestellt. Die 10% ergaben sich aus der Aufstellung der Bw. im Berufungsschreiben vom 28.2.2005 und betreffen das nicht exklusive Nutzungsrecht an den Markenrechten iSd Punktes 2.1.d). Das Finanzamt sprach sich in der Stellungnahme vom 9.12.2011 nicht dagegen aus.

9. Bedingte Leistungen gemäß § 26 GebG

Nach Ansicht der Bw. liegt kein Fall des § 26 GebG vor. Die Bw. habe sich verpflichtet, ein Entgelt in Höhe von ATS 1,8 Mio (gerundet Euro 138.811) an den Verein zu bezahlen. Für den Fall, dass der Verein von der zweithöchsten in die höchste Spielklasse zukünftig aufsteigen sollte, erhöhe sich das Entgelt auf ATS 10 Mio (gerundet Euro 726.728) pro Spieljahr für die Dauer der Zugehörigkeit zur betreffenden Spielklasse. Diese Vertragsänderung sei gebührenrechtlich einem Nachtrag zum Vertrag im Sinne des § 21 GebG gleichzustellen, weil der Nachtrag bloß vorweggenommen worden sei. Damit handle es sich nicht um eine Bedingung, die gemäß § 26 GebG als unbedingt behandelt werde, sondern um einen vorweggenommenen Nachtrag, weswegen richtigerweise der dreifache Jahresbetrag von ATS 1,8 Mio als Bemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen.

Sollte der Verein laut Punkt 3.1. in höhere Spielklassen aufsteigen, so sollte sich das Entgelt auf S 10.000.000,00 erhöhen.

Abweichend von den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes sind gemäß § 26 GebG bedingte Leistungen und Lasten als sofort fällige bzw. unbedingte zu behandeln (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 39, zu § 33 TP 5 GebG). Laut VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055 war die Verpflichtung zur Mietzinszahlung unter der aufschiebenden Bedingung der Fertigstellung des Bestandobjektes zu sehen und gemäß § 26 GebG diese Verpflichtung schon für die Zeit ab dem Vertragsabschluss in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 42, zu § 33 TP 5 GebG). Im vorliegenden Vertrag wurde in Punkt 3.1. vereinbart, dass die Bw. dem Verein ein höheres Entgelt zahlt – unter der Bedingung, dass der Verein in eine höhere Spielklasse aufsteigt. Damit wurde als bedingte Leistung ein Entgelt von jährlich S 10,000.000 vereinbart, und kein vorweggenommener Nachtrag. Da gemäß § 26 GebG dieses Entgelt als unbedingt vereinbart gilt, war es der Steuerberechnung zugrunde zu legen. Das Finanzamt ist daher zu Recht von einem Jahresentgelt von S 10,000.000 für die Berechnung der Bestandvertragsgebühr ausgegangen.

10. Bemessungsgrundlage

Die Berufung richtet sich gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Gebühr. Die Vertragsregelung der Übertragung sämtlicher „*Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art*, sei unklar und welcher wirtschaftliche Wert sich dabei für die Bw. hätte ergeben sollen und daher mit 0 anzusetzen. Neben Punkt 2.1. des Vertrages habe sich der Verein auch zu anderen nicht gebührenrelevanten Leistungselementen verpflichtet, wie etwa die Zusicherung der Verwendung der erhaltenen Zahlungen zur Schuldentilgung und zur Fortführung des ordentlichen Geschäftsbetriebes, die sorgfältige und professionelle Führung des Fußballbetriebes in allen Belangen oder die Verpflichtung zur Zustimmung im Rahmen der Willensbildung der Neustrukturierung der Österreichischen Fußball Bundesliga. Um diese Entgeltteile sei die Bemessungsgrundlage zu kürzen.

Die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr setzt sich aus Entgelt und Bestanddauer zusammen.

10.1. Entgelt

Zum Wert des Entgelts zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss der Bestandsache zu gelangen. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH 22.6.1987, 86/15/0138; VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; 25.10.2006, 2006,16/0111). Dienen Serviceleistungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches von vermieteten Büroräumlichkeiten, so

bildete das Entgelt dafür einen Teil des Preises. Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauchs auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rz 75 und 76).

In seinem Erkenntnis stellte der VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 zur Frage, ob die Verpflichtung zum Abschluss eines Wärmeenergiebezugsvertrages, sowie zum Ausmalen der Wohnung nach Beendigung des Mietverhältnisses unter Hinweis auf *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rz 75 und 76 fest, dass diese Leistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Dies deshalb, weil für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage wesentlich ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht. Die Verpflichtung zum Abschluss eines Wärmeenergiebezuges ist eine besondere Leistung, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtete, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes der Sache zu kommen. Nach dem dem Erkenntnis des VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die Einbeziehung von Leistungen für die im Mietvertrag übernommene Verpflichtung zum Abschluss einer „ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung“ in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr. Auch hier war der wirtschaftliche Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache wesentlich.

Der UFS urteilt daher den Passus „*sämtliche Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art*“ eingebettet in das Bündel mit den anderen in Punkt 2. übertragenen Rechten unter Einbeziehung der Absicht der Vertragsteile, einerseits einen Sportwettkanal zu errichten und diesen mit dem Fußballverein zu bewerben, andererseits durch das Entgelt den Verein auch fördern, dass die Bw. das Entgelt für Nutzungen erbringt, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Bestandobjekt stehen. Bringt die Bw. vor, dass diese Vereinbarung einen unklaren Inhalt hat, ist ihr zu entgegnen, dass gemäß § 17 Abs. 2 GebG bei unklarem Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

In der Berufung wird weiters vorgebracht, dass die Bemessungsgrundlage um folgende Entgeltbestandteile zu kürzen sei: Neben Punkt 2.1. des Vertrages habe sich der Verein auch zu anderen nicht gebührenrelevanten Leistungselementen verpflichtet, wie etwa die Zusicherung der Verwendung der erhaltenen Zahlungen zur Schuldentilgung und zur Fortführung des ordentlichen Geschäftsbetriebes, die sorgfältige und professionelle Führung

des Fußballbetriebes in allen Belangen oder die Verpflichtung zur Zustimmung im Rahmen der Willensbildung der Neustrukturierung der Österreichischen Fußball Bundesliga.

Der UFS ist der Ansicht, dass eine Kürzung des Entgelts nicht vorzunehmen ist, da es sich um Zahlungen der Bw. für die Übernahme von Verpflichtungen durch den bestandgebenden Verein handelt, die der Sicherung und Erhaltung der Bestandsache dienen. Die Bw. kann die Rechte für ihre Zwecke besser nutzen, wenn der Verein seinen Geschäftsbetrieb ordentlich führt, die Zahlungen zur Schuldentilgung verwendet, den Fußballbetrieb sorgfältig und professionell führt und die Verpflichtungen in Bezug auf die Österreichische Fußball Bundesliga wahrnimmt.

Auch Zahlungen für Leistungen, die der Sicherung und Erhaltung der Bestandsache dienen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wie im gegenständlichen Fall für die Übertragung von Rechten im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art, die Zusicherung der Verwendung der erhaltenen Zahlungen zur Schuldentilgung und zur Fortführung des ordentlichen Geschäftsbetriebes, die sorgfältige und professionelle Führung des Fußballbetriebes in allen Belangen oder die Verpflichtung zur Zustimmung im Rahmen der Willensbildung der Neustrukturierung der Österreichischen Fußball Bundesliga. Das Entgelt besteht daher aus den vereinbarten jährlichen Zahlungen der Bw. an den Verein in unbedingter Höhe, das sind S 10.000.000 jährlich (abzüglich 10% gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z2 GebG).

10.2. Vereinbarte Dauer

Das zweite Kriterium der Berechnung der Bemessungsgrundlage ist die vereinbarte Dauer des Bestandvertrages. Die Gebühr ist nur von der ausdrücklich rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer und nicht ausgehend von der tatsächlichen Dauer zu entrichten. (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 122 zu § 33 TP 5 GebG). Bestimmte Dauer liegt vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Vertragsteile auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden sind (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 126 zu § 33 TP 5 GebG). Unbestimmte Dauer liegt vor, wenn überhaupt jede Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag keine Anhaltspunkte enthalten sind, auf welche Dauer sich die Vertragspartner binden wollten. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 140 zu § 33 TP 5 GebG und die dort angeführte ständige Rechtsprechung). Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag

ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 130 zu § 33 TP 5 GebG und die dort angeführte ständige Rechtsprechung).

In Punkt 2.4. überlässt der Verein alle vertragsgegenständlichen Rechte ab 1.7.2004 zur Nutzung an die Bw. und steht für die Verfügbarkeit dieser Rechte und der Nutzungsüberlassung an die Bw. ein. Sollte dies nicht zutreffen, kann die Bw. sämtliche geleisteten Zahlungen zurückfordern, ausgenommen für die ersten beiden Spieljahre. Laut Punkt 6.1. des Vertrages wurde der Vertrag mit Wirkung ab sofort, unter einvernehmlichem Ausschluss des ordentlichen Kündigungsrechts des Vereins, auf die Dauer bis zum 30. Juni 2014 abgeschlossen. Die Bw. kann diesen Vertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist, frühestens zum 30.6.2000 aufkündigen. In Punkt 6.2. wurde festgehalten, dass die Bw. im Hinblick darauf, dass die Fernsehrechte des Vereins für die ersten fünf Jahre der Vertragsdauer vergeben sind und sich die Bw. dennoch zur sofortigen Leistung des jährlichen Entgelts verpflichtet, hohe Vorleistungen erbringt.

Im gegenständlichen Fall wurde auf Vereinsseite keine Vertragsdauer erwähnt. Der Verein verzichtet ab Vertragsabschluss bis zum 30. Juni 2014 auf die Kündigung. Auch auf Seite der Bw. fehlt eine Vereinbarung der Dauer, sie kann den Vertrag frühestens zum 30.6.2000 kündigen. Damit wurde aber ein Vertrag auf unbestimmte Dauer und zusätzlich auf bestimmte Dauer abgeschlossen, da der beiderseitige Kündigungsverzicht den Zeitraum vom Vertragsabschluss bis zum 30.6.2000 umfasst. Das Finanzamt ist daher richtigerweise von einem Vertrag auf bestimmte Dauer - Vertragsabschluss bis 30.6.2000, das ist der Zeitraum der vom beiderseitigen Kündigungsverzicht umfasst ist - und einem Vertrag auf unbestimmte Dauer ausgegangen.

11. Zusammenfassung

Überträgt ein Fußballverein die Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste und über sonstige Medien, Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art sowie das Recht zum Merchandising, und das uneingeschränkte Nutzungsrecht an sämtlichen Markenrechten, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten an die Bw., die aus der Nutzung dieses Bündels an Rechten Einnahmen in Zusammenhang mit einem Sport-Wettkanal erzielen möchte, gegen ein jährliches Entgelt auf eine gewisse Zeit, so liegt ein Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG vor, da die Bw. den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. (*Klang in Klang*, ABGB² V, 10-11, 27; *Würth in Rummel*³, Rz 13 zu §§1092-1094; *Binder in Schwimann* ABGB³ V, § 1090, Rz 115, 116, § 1091, Rz 10,11; VwGH 5.11.2009, 2008/16/0084).

Die übertragenen Rechte sind in der Vertragsurkunde in Punkt 2.1. a) bis d) untergliedert. Für die an die Bw. übertragenen Nutzungen laut Punkt 2.1.lit. a) c) und d), nämlich Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste und über sonstige Medien, sowie das Recht zum Merchandising, und das uneingeschränkte Nutzungsrecht an sämtlichen Markenrechten, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten konnten jede Littera für sich als Nutzung von Rechten gegen Entgelt auf gewisse Zeit, denen die Bestandvertragseigenschaft zum Teil bereits aufgrund der §§ 1090 ff ABGB zukommt, beurteilt werden. (*Leitner*, Persönlichkeitsrechte und deren Vermarktung, in *Haunschmidt* (Hrsg.), Sport und Recht in Österreich, Für Sportler, Vereine, Verbände und Sponsoren, (2006), 126ff, 142ff; *Fritzweiler*, Vertragstypen im Sport, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), Sport und Recht, (2006), 167-168). Die an die Bw. übertragenen sämtlichen Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art laut Punkt 2.1.b) sind wegen inhaltlicher Unbestimmtheit für sich genommen keine Übertragung der Nutzung. Nach der Absicht der Bw., einen Sport-Wettkanal einzurichten und ihrer Bereitschaft, für „alle übertragenen Rechte“ eine Gegenleistung in Form eines jährlichen Entgeltes zu erbringen, sowie aus der Integration von Punkt 2.1.b) im gesamten Bündel an übertragenen Rechten, ist zu ersehen, dass mit diesem Vertragspunkt die Sicherung und Erhaltung des Bestandobjektes beabsichtigt war. (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112). Ebenso dienen die Zahlungen der Bw. für die Leistungen des Fußballvereins: Zusicherung der Verwendung der erhaltenen Zahlungen zur Schuldentilgung und zur Fortführung des ordentlichen Geschäftsbetriebes, die sorgfältige und professionelle Führung des Fußballbetriebes in allen Belangen oder die Verpflichtung zur Zustimmung im Rahmen der Willensbildung der Neustrukturierung der Österreichischen Fußball Bundesliga, der Sicherung und Erhaltung des Bestandobjekts. Im vorliegenden Vertrag wurde in Punkt 3.1. vereinbart, dass die Bw. dem Verein jährlich S 1,800.000 zahlt, doch unter der Bedingung, dass der Verein in eine höhere Spielklasse aufsteigt, ein höheres Entgelt von jährlich S 10,000.000 zahlt. Da gemäß § 26 GebG dieses Entgelt als unbedingt vereinbart gilt, war es der Steuerberechnung zugrunde zu legen. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 39, Rz 42, zu § 33 TP 5 GebG; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055). Das Entgelt besteht daher aus den vereinbarten jährlichen Zahlungen der Bw. an den Verein in unbedingter Höhe, das sind S 10,000.000 jährlich (abzüglich 10% gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG).

Der Bestandvertrag kam wirksam zustande, er trägt die Unterschrift des damaligen einzelvertretungsbefugten Geschäftsführers der Bw., die Bw. entrichtete das erste Jahresentgelt und kündigte zum 30.6.2000. Der vorliegende Vertrag wurde nicht angefochten und die Bw. verlangte vom Bestandgeber die geleistete Zahlung nicht zurück. Der Umstand, dass der Bestandgeber im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und auch später nicht über die

Bestandsache verfügberechtigt war, berührt die Gültigkeit des Bestandvertrages in keiner Weise. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 14, zu § 33 TP 5 GebG, siehe Punkt 8.2. und 8.3. der Berufungsentscheidung: *Limberger*, Zentrale Vermarktung von Fernsehübertragungsrechten an Bewerbsspielen der Österreichischen Fußball-Bundesliga, in *Karollus/Achätz/Jabornegg [Hrsg.]*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports, Band 3 (2003), 100. [http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_\(Fußball-Bundesliga %C3%96sterreich\)](http://de.wikipedia.org/wiki/Fußball-Bundesliga_(Fußball-Bundesliga_%C3%96sterreich)), Abfrage vom 17.11.2011; *Binder* in *Schwimann ABGB³* V, § 1100, Rz 12). Für Zwecke der Bestandvertragsgebühr ist der vorliegende Vertrag wirksam zustande gekommen.

Da der Vertrag am 30.6.2000 gekündigt wurde, kam es zu keiner Gewinnausschüttung an den Verein, weswegen der vorläufige Bescheid unter der ob angeführten Reduktion der Bemessungsgrundlage endgültig ergehen konnte.

Im gegenständlichen Fall wurde weder von der Bw. noch vom Verein eine Dauer vereinbart. Der Verein verzichtete ab Vertragsabschluss bis zum 30. Juni 2014 auf die Kündigung, die Bw. kann den Vertrag frühestens zum 30.6.2000 kündigen. Damit wurde aber ein Vertrag auf unbestimmte Dauer und zusätzlich auf bestimmte Dauer abgeschlossen, da der beiderseitige Kündigungsverzicht den Zeitraum vom Vertragsabschluss bis zum 30.6.2000 umfasst. (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 122 zu § 33 TP 5 GebG). Das Finanzamt ist daher richtigerweise von einem Vertrag auf bestimmte Dauer und einem Vertrag auf unbestimmte Dauer ausgegangen.

12. Schlussfolgerungen

Es liegt ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG vor, wenn Fernsehrechte, Rundfunkübertragungsrechte, Rechte für Tonträger-Aufnahmen, Rechte zur Verwertung über Internet Online-Dienste und über sonstige Medien, Rechte im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art sowie das Recht zum Merchandising, und das uneingeschränkte Nutzungsrecht an sämtlichen Markenrechten, am Namensrecht und an sonstigen Persönlichkeitsrechten von einem Fußballverein an die Bw. zur Errichtung eines Sport-Wettkanals gegen ein jährliches Entgelt auf unbestimmte Dauer, wobei der Vertrag während einer bestimmten Dauer für beide Vertragsteile unkündbar ist, zur Nutzung überlassen werden (Bestandobjekt ist ein Bündel an Rechten, das genutzt werden kann).

Die Vereinbarung, das Entgelt zu erhöhen, wenn der Fußballverein in eine höhere Spielklasse aufsteigt, stellt eine bedingte Leistung dar, die gemäß § 26 GebG als unbedingt gilt und in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen ist.

Der Vertrag ist wirksam zustande gekommen, wenn die Bw. zum frühestmöglichen Zeitpunkt den Vertrag kündigte, die für diesen Zeitraum geleistete Zahlung aber nicht zurückforderte,

obwohl feststand, dass diese Rechte bereits an andere Personen als die Bw. übertragen worden waren.

Was den Berufungsgrund Nichtanwendung der Befreiungsbestimmung gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG betrifft, wurde die Bemessungsgrundlage um 10% wie in der Berufung beantragt, gemindert. Neuberechnung: Monatliches Entgelt S 833.333,33 x 90% = S 749.999,99 x 52 Monate = Bemessungsgrundlage S 38.999.999,99x 1% = S 389.999,99 d.s. Euro 28.342,40.

Dem Grunde nach war der Berufung daher kein Erfolg beschieden, hinsichtlich des Berufungseinwandes der Befreiungsbestimmung gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 2 GebG erfolgte eine Teilstattgabe. Der vorläufige Bescheid wurde für endgültig erklärt.

Wien, am 30. Juli 2012