



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, st.Vertretung, vom 15. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 14. September 2009, StNr/ErfNr, betreffend Gebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Gebühr wird mit Euro 21.429,90 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Fax vom „11.9.2040“ wurde der Pacht- und Betriebsführungsvertrag vom 26.2.2009, abgeschlossen zwischen der Bw und der BetriebsführungsgmbH beim Finanzamt Salzburg-Land angezeigt mit dem Hinweis, dass irrtümlich ein Geb1 über die erfolgte Selbstbemessung in Höhe von Euro 14400,00 abgeschickt und der Betrag eingezahlt worden sei. Da der Vertrag gemäß Artikel 34 § 1 Bundesbudgetbegleitgesetz 2001 gebührenfrei sei, werde um Rückzahlung des entrichteten Steuerbetrages ersucht. Ein entsprechend korrigiertes Geb1 wurde am 8.4.2009 unterfertigt und dem Finanzamt übermittelt.

Mit Bescheid vom 14.9.2009, StNr/ErfNr, wurde die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG vorläufig gemäß § 200 BAO in Höhe von Euro 131.280,00 festgesetzt. Die beantragte Gebührenbefreiung (für unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts abgeschlossenen Rechtsgeschäfte) wurde nicht gewährt.

Die Bemessung erfolgte auf der Basis einer Vertragsdauer von 25 Jahren, die Betriebskosten und die Versicherungsprämien wurden geschätzt.

Die Berufung vom 15.10.2009 bekämpft die von der Abgabenbehörde angenommene Laufzeit und die Einbeziehung von Betriebskosten, die sich aufgrund des in derselben Urkunde abgeschlossenen gebührenfreien Betriebsführungsvertrages ergeben.

In der Berufungsvorentscheidung vom 12.11.2009 wurde die Gebühr mit Euro 60.231,54 festgesetzt. Dabei wurde eine unbestimmte Vertragsdauer angenommen und die Betriebskosten entsprechend den in der von der Bw erstellten Aufstellung angegebenen Werten angesetzt.

Im Vorlageantrag vom 1.12.2009 wurde unter Hinweis auf § 19 Abs. 2 GebG die getrennte Beurteilung der beiden Verträge (Pachtvertrag und gebührenfreier Betriebsführungsvertrag) verlangt.

Im November und Dezember 2010 wurden weitere Unterlagen über die Betriebskosten vorgelegt und weitere Stellungnahmen abgegeben. Insbesondere wurden Rechnungen vorgelegt zum Nachweis dafür, dass die Betriebskosten aufgrund von Verträgen der Pächterin mit dritten Vertragspartnern direkt von der Pächterin entrichtet werden und keine Weiterverrechnung durch die Bw erfolgt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde am 5.1.2011 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG, der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn 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 nach Abs. 2 dieser Bestimmung bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, welcher die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist gemäß § 19 Abs. 1 GebG die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen

Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist gemäß § 19 Abs. 2 GebG die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Dies gilt aber nicht für die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte und Nebenverabredungen, gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrssteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt.

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen gemäß Abs 2 leg. cit. auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Wiederkehrende Leistungen sind gemäß Abs. 3 leg. cit. bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, zu bewerten. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Nach ständiger hg. Judikatur umfasst diese Gesetzesstelle nicht nur die sog. "lupenreinen" Bestandverträge iS der §§ 1090 ff ABGB, sondern insbesondere auch Verträge, die sich nur ihrem Wesen nach als eine Art Bestandvertrag darstellen, weil sie zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als Bestandvertrag im weiteren Sinn anzusprechen sind (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129).

Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand ist immer das Gesamtbild maßgeblich, nicht das einzelne Sachverhaltselement; auch dann, wenn ein Vertrag Elemente verschiedener Vertragstypen enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem objektiv erkennbaren, überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen (VwGH 28.6.1995, Zl. 94/16/0045).

Im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern ist zwar die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht schlechthin ausgeschlossen, sofern nämlich der Gesetzgeber selbst an wirtschaftliche Merkmale anknüpft (VfGH 8.5.1980, V 14/80). In § 33 TP 5 GebG hat der Gesetzgeber jedoch ausdrücklich auf "Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB)", somit auf einen Gegenstand des Zivilrechts Bezug genommen. § 33 TP 5 GebG unterliegt somit der (zivil-)rechtlichen Betrachtungsweise (VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, 0182; 20.12.2007, 2004/16/0165).

Die strittigen Punkte sind:

- a.) Vertragsdauer
- b.) Vertragstrennung
- c.) Nebenleistungen

Ad a.) Vertragsdauer:

Hier hat bereits die Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung eine stattgebende Entscheidung getroffen.

Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei nur vom Pächter ein Kündigungsverzicht für 25 Jahre abgegeben worden ist. Es ist daher die Bemessungsgrundlage für die Gebühr mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu ermitteln.

Daher verbleiben als strittig die folgenden Punkte:

Ad b.) Vertragstrennung:

Die Bw macht geltend, dass zwei Verträge in einem Vertrag abgeschlossen worden seien, nämlich ein

- # gebührenpflichtiger Pachtvertrag und ein
- # gebührenfreier Betriebsführungsvertrag.

Die Bw hat die Vertragsgestaltung so gewählt, wie sie im Vertrag vom 26.2.2009 niedergelegt ist. Es liegt zweifelsfrei ein gebührenpflichtiger Pachtvertrag vor, die zusätzlichen Bestimmungen über die Betriebsführung erweisen sich als zusammenhängende Bestandteile des Hauptteiles, also des Pachtvertrages. Die Parteien haben selbst diesen Zusammenhang hergestellt, insbesondere erweist sich die Betriebsführungspflicht als eine Verpflichtung aus dem Pachtvertrag selbst. Für die angestrebte vollkommen getrennte Behandlung der beiden Aspekte des Vertrages besteht aufgrund der von den Vertragsparteien selbst vorgenommenen Verknüpfung der beiden Vertragselemente kein Raum (VwGH 25.4.1996, 95/16/0248, 11.03.2010, 2008/16/0182).

Im Erkenntnis vom 11.03.2010, 2008/16/0182, hatte sich der VwGH mit der Frage der „Vermischung“ von zwei Vertragstypen auseinander zu setzen. Wörtlich ist ausgeführt:

„Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand ist immer das Gesamtbild maßgeblich, nicht das einzelne Sachverhaltselement; auch dann, wenn ein Vertrag Elemente verschiedener Vertragstypen enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem objektiv erkennbaren, überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen (siehe z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 1995, Zl. 94/16/0045).

Damit ist aber (im Zusammenhalt mit den eingangs geschilderten Passagen aus dem Vertragstext und seinen Anlagen) das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Ungeachtet des Umstandes nämlich, dass der vorliegende Vertrag in der Tat auch Elemente insbesondere eines Verwahrungsvertrages enthält, überwiegen doch die für einen Bestandvertrag charakteristischen Elemente (nämlich die Ermöglichung der Benützung einer im Vertrag definierten Örtlichkeit - samt den dort vorhandenen fixen Einrichtungen in Gestalt insbesondere der Internetanschlüsse, der garantierten Stromversorgung, der Leistungen der Klima- und Brandschutzanlage sowie der vorhandenen Sicherheitskontrollen - in einem Gebäude auf Zeit gegen Entgelt) so klar, dass die belangte Behörde frei von inhaltlicher Rechtswidrigkeit die Vereinbarung dem Gebührentatbestand nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG subsumieren durfte.

Daran vermag im vorliegenden Zusammenhang auch der Umstand nichts zu ändern, dass in der Klausel 3 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen eine gewisse Zutrittsbeschränkung vorgesehen ist. Auch betreffend z.B. einen Schrankfachvertrag, der zivilrechtlich durchaus als Mietvertrag angesehen werden kann (vgl. dazu die bei Fellner a.a.O. unter E 63 zu § 33 TP 5 GebG referierte Rechtsprechung des OGH), ist es so, dass der Fachmieter nicht ohne Mitwirkung der Bank Zugang zum Safe hat. Die in Rede stehende Klausel vermag daher der streitgegenständlichen Vereinbarung nicht den Charakter eines Bestandvertrages im weiteren Sinn zu nehmen.

Zum anderen ist die Beschwerdeführerin zur Behauptung, die belangte Behörde habe es unterlassen, konkrete Feststellungen insbesondere über die Zusammensetzung der einzelnen Kostenpositionen (aus denen das im Vertrag vereinbarte Entgelt besteht) zu treffen, auf Folgendes zu verweisen: Übernimmt es ein Bestandgeber gegenüber dem Bestandnehmer, neben der Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache (hier also des vertraglich definierten Aufstellungsortes für die Server des Kunden) auch noch anderstypische Leistungen zu erbringen, die im vorliegenden Fall der Erhaltung der vom Kunden eingebrachten Server bzw. der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der Sache dienen, dann ist auch das Entgelt, welches der Bestandnehmer für die Erbringung der sonstigen

Leistungen seines Partners bezahlen muss, Teil des "Preises" und damit Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr (vgl. dazu das oben schon genannte hg. Erkenntnis Zl. 92/16/0129 und die dort zitierte Vorjudikatur). Auch eine Feststellung der einzelnen konkreten Faktoren, aus denen sich das Entgelt allenfalls zusammensetzt (wozu aber die Beschwerdeführerin selbst im Verwaltungsverfahren gar nichts Konkretes vorgebracht hat) hätte daher im Ergebnis zu keinem anderen Bescheid geführt, weshalb dem behaupteten (sekundären) Verfahrensmangel selbst dann, wenn er vorgelegen sein sollte, im vorliegenden Fall jegliche Relevanz fehlte."

Dazu merkte Dr. Gerald Moser in SWK 30/2010, S 911, „Aktuelle Fragen im Bereich Bestandvertragsgebühren, besteht Gebührenpflicht für Kabelnetze und Server?“ an:

„Weiterhin nicht geklärt ist die Frage, ab welchem Ausmaß Bestandvertragskomponenten vorliegen müssen, damit (insgesamt?) ein gebührenpflichtiger Bestandvertrag vorliegt. Tendenziell ablehnend äußert sich der VwGH auch zu einer Vertragsteilung in einen gebührenpflichtigen und einen gebührenfreien Anteil. In diesen Bereichen wird der Rechtsanwender daher auch weiter mit Rechtsunsicherheit leben müssen und ist somit einem erheblichen Steuerrisiko ausgesetzt."

Eine Vertragsteilung, wie von der Bw beantragt, hat aufgrund der von ihr selbst vorgenommenen engen Verknüpfung der Verträge nicht stattzufinden.

Ad c.) Nebenleistungen:

Es bleibt daher zu prüfen, welche Leistungen und Nebenleistungen in die Bemessungsgrundlage für den Pachtvertrag einzubeziehen sind. Dazu gibt es eine reichhaltige Rechtsprechung:

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist "nach dem Wert" des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestandsdauer (VwGH 2.7.1981, 80/15/0701, vom 22.4.1982, 80/15/2638, und 28.2.2002, 2001/16/0606).

Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem Begriff "nach dem Wert" bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichtshofes - 28.5.1958, Slg 1835/F, 27.6.1960, 1624/59, 28.2.1968, 1/67, 9.9.1970, 1043/69, 8.2.1973, 622/71, verstärkter Senat, 30.5.1974, 974/73, 30.5.1974, 367/73, 31.10.1974, 654/74, 28.4.1976, 527/75, 17.11.1983, 82/15/0105, 0106, 20.9.1977, 11/77, 19.6.1989, 88/15/0109, und 30.3.2000, 99/16/0372, - als auch des Verfassungsgerichtshofes (28.9.1973, B 163/73, Slg 7123, und 1.3.1974, B 281/73, Slg 7248), dass darunter der Preis, das heißt alle Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat.

Unter dem Wert, nach dem die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG zu bemessen ist, ist der Preis zu verstehen, um den der Gebrauch der Sache im Sinne des § 1094 ABGB "als gekauft anzusehen" ist (VwGH 7.12.1977, 1005/75, 1552/75, verstärkter Senat).

Zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (VwGH 9.9.1970, 1043/69, 8.2.1973, 622/71, 20.9.1977, Slg 5158/F, 22.6.1987, 86/15/0138, 23.11.1987, 87/15/0084, 17.2.1994, 93/16/0160, 20.8.1996, 93/16/0097, 12.11.1997, 97/16/0038 und 97/16/0063, 25.10.2006, 2006/16/0111, und 29.1.2009, 2008/16/0055).

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, 17.2.1994, 93/16/0160, 25.10.2006, 2006/16/0111).

Dienen die gegenständlichen Serviceleistungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der vermieteten Büroräumlichkeiten, so bildete das Entgelt dafür einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH 21.3.2002, 99/16/0160, 25.11.2006, 2006/16/0111).

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH vom 7. Oktober 1993, 93/16/0140, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111).

Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises (VwGH vom 28. Mai 1958, Slg 1835/F, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111).

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063, 25.10.2006, 2006/16/0111 und 2006/16/0112).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 und 2006/16/0112).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu entrichten ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung

sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Grundsätzlich sind somit die Betriebskosten und weiter alle jene Kosten, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Bestandsache erleichtern oder der Sicherung dienen in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Dazu zählt aber 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. Es sind alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandgeber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsachen dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises.

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 75 bis 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Übernimmt der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, dann ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme der sonstigen Verpflichtungen des Bestandgebers leisten muss, gleichfalls ein Teil des "Preises" und damit auch der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH 9.9.1970, 1043/69, 22.6.1987, 86/15/0138, 24.3.1994, 92/16/0129, 27.6.1994, 92/16/0165).

Eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietzins steht nur dann mit einer Vermietung und Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang, wenn die Nebenleistung zur Sicherung oder Erhaltung der Bestandsache oder wenigstens zur Erleichterung ihrer Benützung dient (VwGH 27.6.1960, Slg 2262/F).

Betriebskosten sind in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (VwGH 27.9.1960, 812, 813/60, 30.5.1974, 974/73, und 367/73, 17.2.1994, 93/16/0160).

Als Bestandzins sind also alle jene Leistungen anzusehen, die der Bestandnehmer für die Nutzung des Bestandobjektes aufwendet bzw künftig aufwenden muss. Dass das Nutzungsentgelt auch Beträge enthält, die bei der Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaft Betriebskosten darstellen, ist für die rechtliche Beurteilung des Gesamtentgeltes ohne Bedeutung (VwGH 2.7.1970, 1218/69).

Die Höhe der Betriebskosten muss für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, wenn in der Vertragsurkunde neben der mit einem bestimmten Betrag enthaltenen Zinsvereinbarung hinsichtlich der Betriebskosten nur deren Bezahlung mit dem entsprechenden Anteil vereinbart worden ist. In einem solchen Fall ist die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht berechtigt, die Höhe der Betriebskosten festzustellen und diese als Teil der Bemessungsgrundlage zu behandeln (VwGH 12.6.1962, 175/62).

Beheizungskosten gehören zur Bemessungsgrundlage, wenn sich die Vermieterin zur Beheizung des Mietgegenstandes verpflichtet, weil sie dadurch dem Mieter die Ausübung des Gebrauches der Bestandsache erleichtert (VwGH 27.6.1960, Slg 2262/F).

Wenn der Bestandnehmer der Wohnungsgesellschaft die Beheizungs- und Warmwasserkosten zu ersetzen hat, und die Gesellschaft daher zur Beheizung des Mietobjektes und zum Wärmen von Wasser verpflichtet ist, so erleichtert sie dadurch die Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der Wohnung. Die Beheizungs- und Warmwasserkosten sind daher - ungeachtet des Umstandes, dass ihnen werkvertragliche Elemente zu Grunde liegen - ebenfalls Teil des Entgeltes und daher auch Teil der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH 9.9.1970, 1043/69, 2.3.1972, 796/71).

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG 1957 ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 76 zu § 33 TP 5 GebG 1957). Wesentlich für eine solche Einbeziehung ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG 1957).

Zum Wert iS des § 33 TP 5 Abs 1 GebG gehören (beim Kfz-Leasingvertrag) zB auch die Versicherungsprämien, wenn es entweder Sache des Leasinggebers ist, für einen entsprechenden Versicherungsschutz des Objektes zu sorgen oder wenn der Leasingnehmer die Verpflichtung übernimmt, Versicherungsverträge abzuschließen und zu finanzieren (VwGH 30.3.2000, 99/16/0372, 28.2.2002, 99/16/0337).

Zusammenfassend ist daher im Sinne der vorstehend dargestellten Rechtsprechung festzuhalten, dass Betriebskosten jedenfalls dann in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind,

wenn diese zusätzlichen oder auch anderstypischen Leistungen vom Verpächter erbracht werden und dieser zur Leistungserbringung aufgrund des Pachtvertrages verpflichtet ist

wenn diese Kosten dem Verpächter zu ersetzen sind

wenn im Pachtvertrag eine Verpflichtung zum Abschluss bestimmter Verträge enthalten ist, auch wenn die Leistung einem Dritten gegenüber zu erbringen ist.

Im Sinne dieser Ausführungen wurden in der neueren Rechtsprechung konkret folgende Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen:

25.10.2006, 2006/16/0112: Betriebshaftpflichtversicherung

25.10.2006, 2006/16/0112: Betriebsunterbrechungsversicherung

25.10.2006, 2006/16/0111: Wärmebezugsvertrag mit einer bestimmten Firma.

27.2.2008, RV/0716-W/05: Zentraler Strombezug und Weiterverrechnung durch Vermieter.

Für den vorliegend zu beurteilenden Pachtvertrag sind folgende Vertragsbestimmungen relevant:

Im vorliegenden Pachtvertrag hat die Bw der Pächterin im Punkt II.22 den Abschluss einer Reihe von Versicherungsverträgen zusichern lassen. Die Kosten dieser Versicherungen (jährlich Euro 34.330,00) sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Nicht einzubeziehen sind jene Betriebs- und Nebenkosten, die nach dem Vertragspunkt II.11 von der Pächterin getragen werden. Aus der Bestimmung des Absatz 3 dieser Vertragsbestimmung ist klar ersichtlich, dass diesbezüglich die Pächterin an keine Vorgaben gebunden ist und auch keine „Verpflichtung“ zum Abschluss der Verträge besteht.

Anders als in Vertragspunkt II.22, wo der Vertragsabschluss bestimmter Versicherungen der Pächterin zwingend auferlegt ist, ist nach der Vertragsbestimmung II.11 klargestellt, dass es Sache der Pächterin ist, sich die entsprechenden Leistungen durch Verträge mit Dritten selbst zu beschaffen und auch zu tragen. Dabei ist aber keine Verpflichtung zu einem bestimmten Vertragsabschluss oder Vertragspartner gegeben.

Eine Einbeziehung dieser Betriebs- und Nebenkosten in die Bemessungsgrundlage ist daher nach der oben ausführlich dargestellten Rechtsprechung nicht zulässig.

Nach Absatz vier der genannten Bestimmung sind der Bw nur jene Nebenkosten durch die Pächterin zu ersetzen, die von Dritten der Bw vorgeschrieben werden. Nur solche Betriebs- oder Nebenkosten wären Teil der Bemessungsgrundlage.

Die Bemessungsgrundlage beträgt daher:

Pacht (wie BVE) Euro 1,440.000,00 sowie Pachtvorauszahlung (wie BVE) Euro 600.000,00, sowie die Versicherungskosten (Euro 34.330,00 lt. Schätzung der Bw vom 18.11.2010 mal drei =) 102.990,00. Die Summe der Bemessungsgrundlage beträgt somit Euro 2,142.990,00.

Die Gebühr beträgt Euro 21.429,90.

Salzburg, am 10. Jänner 2011