

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Senatsvorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder R,B1,B2 in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Christian M. Egger, Eberhard-Fugger-Straße 3, 5020 Salzburg, gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.10.2013, StNr., betreffend Rechtsgebühr in der Sitzung am 21.10.2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

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

## Entscheidungsgründe

### ***Übergangsbestimmungen:***

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Im Sinne dieser Übergangsbestimmungen werden die sämtliche Verfahrensabläufe nicht mit ihren tatsächlichen Bezeichnungen sondern mit ihren Bezeichnungen im Sinne der aktuellen Gesetzeslage beschrieben.

## **Verfahrensablauf:**

Mit Bescheid vom 29.10.2013, StNr., setzte die Abgabenbehörde die Rechtsgebühr für den Pachtvertrag vom 10.07.2013 betreffend Pachtgegenstand mit der Firma gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest und bezog dabei auch den im Vertragspunkt Teil A 5.1. vereinbarten Marketingbeitrag in die Bemessungsgrundlage ein.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 11.11.2013 mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.6.1960, 1624/59, Slg. 2262/F.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.01.2014, wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung aus:

*"Im Punkt 5.1. des Vertrages (Marketingbeitrag unter Hinweis auf Teil B27.1. des Vertrages) wird vereinbart, dass der Bestandnehmer den im Vertrag angeführten Beitrag zu leisten hat. Aus den Ausführungen des Teiles B27 des Vertrages, insbesonders 27.1. und 27.3., geht hervor, dass das Marketing von der Verpächterin durchgeführt wird. Durch die allgemeine Werbetätigkeit wird die Attraktivität des Bestandobjektes gesteigert und dessen Lebensfähigkeit aufrechterhalten. Der Bestandnehmer erwirbt durch das vom Verpächter durchgeführte Marketing und das zu leistende Entgelt für diese Maßnahme das Recht auf den Bezug und den Nutzen einer gewissen Werbetätigkeit. Das vertraglich zu leistende Entgelt des Bestandnehmers für die durch den Bestandgeber durchzuführenden Marketingmaßnahmen ist daher als Teil der Bemessungsgrundlage anzusehen. Die angeführte VwGH Entscheidung bezieht sich auf Werbemaßnahmen die vom Bestandnehmer selbst durchgeführt werden und nicht im Rahmen eines Gesamtkonzeptes durchgeführt werden."*

Im Vorlageantrag vom 17.02.2014 beantragte die Bf die Entscheidung durch den Senat.

Inhaltlich wurde ausgeführt:

*"Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach judiziert (VwGH 09.09.1970, 1043/69, 12.07.1962, 0175/62 usw.), dass die allgemeine Durchführung von Werbemaßnahmen durch den Vermieter zugunsten der Unternehmen der Mieter nicht mehr zu den Leistungen aus dem Mietvertrag gehört und das für diese Werbeleistungen entrichtete Entgelt nicht in die Bemessungsgrundlage der Mietvertragsgebühr einbezogen werden kann.*

*Die Berufungswerberin ist Generalpächterin und Betreiberin des Einkaufszentrums "FISCHAPARK". Die Zielsetzung des Einkaufszentrums ist die optimale Versorgung der Bevölkerung unter gleichzeitiger Sicherstellung des wirtschaftlichen Erfolgs des Einkaufszentrums. Um das Einkaufszentrum bestmöglich der Öffentlichkeit zu präsentieren bzw. dieses zu vermarkten, werden seitens der Berufungswerberin als Verpächterin laufend Marketingmaßnahmen wie zB Einschaltung von Inseraten für Veranstaltungen von Events, Medienwerbung, Öffentlichkeitsarbeit usw. durchgeführt. Zweifelsohne handelt es sich hierbei um "allgemeine" Werbemaßnahmen im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die nicht in die Bemessungsgrundlage Eingang finden.*

Mehrfach wurde vom Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass unter dem Begriff Wert (von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist), der Preis zu verstehen ist, der Leistungen umfasst, die der Bestandnehmer für die **Überlassung der Sache zum Gebrauch** nach dem Vertrag zu erbringen hat (VwSig 4491 F/1973, 2006/16/0111). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist dabei der Preis zu verstehen, um den der Gebrauch der Sache im Sinne des § 1094 ABGB "als gekauft anzusehen ist" (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren E 120 mwN verstärkter Senat). In diesem Zusammenhang wurde beispielsweise judiziert, dass die Errichtungskosten einer Tiefgarage, Kosten der Sammelheizung usw. Eingang in die Bemessungsgrundlage finden. Ausgehend von diesen Leitsätzen scheiden jedoch "allgemeine" Werbemaßnahmen (zB Öffentlichkeitsarbeit, Einschaltung von Inseraten usw.), die durch die Verpächterin gegen Entgelt erbracht werden, aus. Diese Dienstleistungen haben mit der "Überlassung der Sache zum Gebrauch", also mit dem Bestandgegenstand als solches, nichts zu tun.

Darüber hinaus ist es nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auch so, dass dann, wenn der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen übernimmt, die der Sicherung oder Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs dieser Sache dienen, 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 darstellt (VwGH: 99/16/0160). So wurde vom Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass die vom Mieter übernommene Verpflichtung des Ausmalens des Bestandgegenstandes unter bestimmten Voraussetzungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Diese Verpflichtung betrifft jedoch den "eigentlichen" Bestandgegenstand ("Erhaltung").

Hingegen stellt die entgeltliche Erbringung von "allgemeinen" Werbemaßnahmen durch die Verpächterin für das Einkaufszentrum (siehe Pachtvertrag B 27.3.) keine Erhaltungsmaßnahme der **Bestandsache** dar oder trägt sonst zur Sicherung des Bestandgegenstandes bei, sondern zielt einerseits auf das, vom Bestandnehmer betriebene **Unternehmen** und andererseits auch auf das Unternehmen des Bestandgebers ab.

Aus gebührenrechtlicher Sicht ist daher im gegenständlichen Fall klar zwischen Beiträgen des Bestandnehmers zur Erhaltung der Bestandsache, also der gegenständlichen **Räumlichkeiten**, und solchen zur Unterstützung des darin vom Bestandnehmer betriebenen **Unternehmens** zu unterscheiden.

Aus diesen Gründen stellt der gegenständliche Marketingbeitrag (EUR 15.000,00 x 18 Jahre = EUR 270.000,00 + EUR 4.200,00 = EUR 274.000,00 x 1 % = EUR 2.740,00 Gebühr) keinen gebührenrechtlich relevanten Tatbestand dar und ist somit nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen."

In der Beschwerdevorlage gab die Abgabenbehörde folgende Stellungnahme ab:

*"Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshof zählen zum Wert, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen (vergleiche dazu insbesondere die Erkenntnisse vom 7. Oktober 1993, Zl. 93/16/0140; 19. Juni 1989, Zl. 88/15/0109; 23. November 1987, Zl. 87/15/0084 und vom 22. Juni 1987, Zl. 86/15/0138). 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 und störungsfreien Gebrauches.*

*Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer 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.*

*Wird wie im gegenst. Beschwerdefall vertraglich vereinbart, dass vom Bestandnehmer ein Kostenbeitrag zur Durchführung laufender Aktivitäten des Bestandgebers zu Werbezwecken zu leisten ist, durch die eine bessere wirtschaftliche Vermarktung gewährleistet wird und die somit auch zur Umsatzsteigerung beizutragen vermögen, so ist dieser als eine Leistung zu verstehen, ohne die dem Bescherdeführer das Bestandsobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre (vgl. UFSW vom 14.02.2007, RV/1483-W/04)".*

### **Sachverhalt:**

Der Sachverhalt ist unstrittig und basiert auf dem Pachtvertrag für Shop/EKZ vom 10.07.2013 abgeschlossen zwischen der Bf als Bestandgeberin und der Firma als Bestandnehmerin.

Gemäß **Vertragspunkt Teil A - Grundlagen** ist vereinbart:

#### **2. Pachtzins**

2.1.1 Umsatzpachtzins: 5,75 % vom Nettoumsatz zzgl. gesetzl. USt. Abrechnung (gem. Teil B 5.2.): jährlich.

2.1.2. Mindestpachtzins: Euro 13,90 zzgl. gesetzl. USt. pro Monat und pro m<sup>2</sup>.

Für die ersten vollen vier Vertragsjahre wird ein Mindestpachtzins von Euro 13,50 zzgl. gesetzl. USt. pro Monat pro m<sup>2</sup> verrechnet.

#### **4. Nebenkosten** gem. Teil B 6.

4.1. Als akonto sind zu Vertragsbeginn Euro 3,50 zzgl. gesetzl. USt. pro Monat pro m<sup>2</sup> (gem. Teil B 6.1. bis 6.4.) zu bezahlen.

#### **5. Marketingbeitrag**

5.1. Marketingbeitrag (gem. Teil B 27.1.)

a) Sockelbetrag von € 12.500,00 pro Jahr zzgl. gesetzl. USt. zahlbar in 12 gleichen Teilen

b) Marketingbeitrag für Eröffnungskosten Euro 3.500,00 zzgl. gesetzl. USt.

Gemäß **Vertragspunkt Teil A - Allgemeine Bedingungen** ist vereinbart:

### **5 Pachtzins, Infrastrukturkostenbeitrag, EKZ-Beitrag**

5.1. Der Umsatzpachtzins, der Mindestpachtzins, der Pachtzins für Außenwerbung, der EKZ-Beitrag und der Strukturkostenbeitrag berechnen sich wie in Teil A festgelegt. Der Pachtzins ist ab Eröffnung des Shops zu bezahlen, sofern die Eröffnung fristgerecht erfolgt.

Sollte die Eröffnung aufgrund Verzögerungen, die im Bereich des Pächters liegen später erfolgen sind die Kosten ab der vereinbarten Eröffnung und nicht erst aber der tatsächlichen Eröffnung zu zahlen. Die Nebenkosten sind ab Übergabe zu bezahlen. Bei Pachtbeginn während des Monats errechnet er sich aliquot. Bis auf den Umsatzpachtzins sind alle Beträge gemäß Teil B 7.6. wertgesichert.

5.2. Der Umsatzpachtzins ist zu bezahlen, wenn er höher als der Mindestpachtzins ist. Er wird wie folgt berechnet:

5.2.1. Der Nettoumsatz entspricht dem Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte, wie er dem zuständigen Finanzamt bekannt zu geben ist. Sollte der Pächter aus irgendwelchen Gründen keine oder keine gesonderte Umsatzsteuer-Voranmeldung abgeben, so ist jedenfalls der Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte nach den Vorschriften des jeweils geltenden Umsatzsteuergesetzes, jedoch ohne Umsatzsteuer, zu ermitteln und der Berechnung des Umsatzbestandzinses zugrunde zu legen. Sämtliche innerhalb des EKZ getätigten Geschäfte gelten als Bestandteil des Umsatzes.

Ausgenommen vom Umsatzbestandzins sind Warenretouren und darüber hinaus auch Rabatte und Skonti sowie Umsätze, die von der Änderungsschneiderei getätigt werden.

5.2.2. Jahresumsatzpachtzins:

Abgesehen von den Umsatzmeldungen gern. Teil B 24. hat der Pächter der Verpächterin jeweils innerhalb von 14 Tagen eine Zusammenstellung des Jahres-Nettoumsatzes für das Kalenderjahr, bei kürzerer Vertragsdauer für das anteilige Jahr, vorzulegen. Sollte sich aufgrund der Umsatzmeldung eine Nachzahlung ergeben, so ist diese binnen 14 Tagen ab Rechnungslegung vom Pächter zu bezahlen. Auf Basis der Zusammenstellung des Jahresnettoumsatzes ermittelt die Verpächterin den tatsächlichen Jahresumsatzpachtzins für dieses Kalenderjahr.

5.2.3. Sollte die Verpächterin dies verlangen, so wird der Pächter auf Anfrage eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters vorlegen.

### **27 Marketing**

Das Marketing für das EKZ wird von der Verpächterin durchgeführt.

27.1. Der Pächter verpflichtet sich, beginnend mit der Eröffnung des Geschäftsbetriebes, 27.1.1. einen Sockelbetrag gem. Teil A 5.1.a) zu bezahlen. Eine Erhöhung wird für den Pächter ausgeschlossen.

## 27.1.2.

*Für die Eröffnungswerbung des EKZ bezahlt der Pächter einen zusätzlichen Marketingbeitrag in Höhe des in Teil A 5.1.b) vereinbarten Betrages, fällig mit Vorschreibung.*

*27.2. Die Beträge gem. Teil B 27.1. berechnen sich wie in Teil A 5. und sind wertgesichert gemäß Teil B 7.6.*

*27.3. Die Verpächterin wird die Marketingbeiträge der Pächter ausschließlich für Marketingaktivitäten für das EKZ (wie Medienwerbung, Verkaufsförderung, Promotions, Parkgebührenzuschuss, Veranstaltungen, sonstige Öffentlichkeitsarbeit) verwenden.*

*27.4. Die Verpächterin ist Eigentümerin des Logotyps für das EKZ. Alle Pächter sind für die Dauer dieses Vertragsverhältnisses berechtigt, bei ihrer Werbung für ihren Betrieb im EKZ den jeweils letztgültigen Logotyp zu verwenden.*

*27.5. Der Pächter verpflichtet sich, Gutscheine, die von der Verpächterin herausgegeben werden, in seinem Shop als Zahlungsmittel ohne Abzug gegenüber dem Kunden zu akzeptieren. Die Abrechnung der Gutscheine erfolgt nach dem jeweilig von der Verpächterin installierten Abwicklungssystem. Der Verpächterin steht es frei, diese Gutscheine auch im Zusammenhang mit einem Sponsor (zB Bank, Drittunternehmen etc.) herauszugeben. Dem Pächter steht für die Inzahlungnahme von Gutscheinen kein Spesenersatz oder Entgelt zu. Die ZVS garantiert die Einlösung der Gutscheine innerhalb von 7 Tagen nach Vorlage und übernimmt alle mit der Ausgabe derartiger Gutscheine verbundenen Risiken, insbesondere das Fälschungsrisiko, sofern es sich nicht um eine offensichtliche Fälschung handelt. Eine offensichtliche Fälschung liegt vor, wenn diese bei einer Inaugenscheinnahme durch eine Kassenkraft in der Eile des Geschäftsbetriebs auffällt. Diese Garantie kann von der ZVS jederzeit mit einer Aufkündigungsfrist von 5 Tagen widerufen werden. Nach Ablauf dieser Frist ist der Partner berechtigt, die Gutscheinannahme von Kunden abzulehnen. Die ZVS wird den Partner beginnend 14 Tage vor Eröffnung laufend und unaufgefordert über die Gestaltung und das Aussehen derartiger Gutscheine informieren und Gutscheinmuster zur Verfügung stellen.*

*Aus wichtigem Grund, insbesondere wenn Gutscheinfälschungen bemerkt werden, kann die Verpächterin für alle Pächter eine zeitlich befristete Annahmesperre für einzelne Gutscheinarten aussprechen."*

## **Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ist unstrittig und basiert auf dem Pachtvertrag für Shop/EKZ vom 10.07.2013, wie er in den relevanten Punkten oben dargestellt ist.

Strittig ist ausschließlich die Frage, ob der Marketingbeitrag nach Vertragspunkt Teil A - Grundlagen, 5 Marketingbeitrag sowie Vertragspunkt Teil B - Allgemeine Bedingungen, 27 Marketing, Teil der Bemessungsgrundlage für die Mietvertragsgebühr ist.

## **Rechtslage:**

§ 33 GebG lautet:

*Tarif der Gebühren für Rechtsgeschäfte*

*Tarifpost ...*

### **5 "Bestandverträge"**

*(1) 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*

*1. im allgemeinen 1 v.H.;*

*2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.*

*(2) 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.*

*(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.*

*(4) ... "*

## **Erwägungen:**

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer (vgl VwGH vom 2. Juli 1981, 15/0701/80, vom 22. April 1982, 15/2638/80, und vom 28. Februar 2002, 2001/16/0606).

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 vom 7. Dezember 1977, 1005/75, 1552/75, verstärkter Senat).

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).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (VwGH 17.02.1994, 93/16/0160; 20.8.1996, 93/16/0097; 12.11.1997, 97/16/0038; 12.11.1997, 97/16/0063).

Die Erbringung der Leistung oder Teilen davon an vom Bestandgeber verschiedene Personen schließt die Einbeziehung als Entgelt in die Bemessungsgrundlage nicht aus, sofern bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

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 vom 12. November 1997, 97/16/0063, und je vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111 und 2006/16/0112).

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 (vgl VwGH vom 9. September 1970, 1043/69, vom 22. Juni 1987, 86/15/0138, vom 24. März 1994, 92/16/0129, und vom 27. Juni 1994, 92/16/0165).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Eine dem Vermieter gegenüber eingegangene Verpflichtung, (zusätzlich) in einen (anderen) gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, zählen nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum "Wert". Bei Ausgewogenheit der beiderseitigen Verpflichtung (zwischen dem Dritten und dem Mieter) im „anderen“ Vertrag ist der Wert der Vertragsübernahme- bzw Vertragsabschlussverpflichtung mit Null anzusetzen.

Immer ist aber zu fragen, ob die Leistung „für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart“ wurde. Abzustellen ist auf das Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes, also auf das, was „erkennbar“ für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache bestimmt ist, wobei es dann allerdings unbeachtlich ist, ob diese Leistung auf einmal im Voraus oder in Teilen zu erbringen ist oder welche Benennung hiefür gewählt wird (VwSlg 5474F; VwGH 7.10.1993, 93/16/0140, ÖStZB 1994, 660).

Insbesondere muss aus der Bemessungsgrundlage das ausscheiden, was nicht (in zivilrechtlicher Sicht) Entgelt für das konkrete gebührenpflichtige Rechtsgeschäft ist, sondern Entgelt (Gegenleistung) für ein anderes Rechtsgeschäft. So ist zu fragen, ob nicht zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde beurkundet werden, sodass zB ein Werklohn, der das Entgelt für einen mitbeurkundeten Werkvertrag darstellt (§ 17 Abs 1) mit einem Bestandvertrag und seinem „Wert“ nichts zu tun hat. Dies gilt auch dann, wenn beide Verträge dergestalt gekoppelt sind, dass der Bestandgeber ohne gleichzeitigen Abschluss des Werkvertrages den Bestandvertrag nicht abschließt, faktisch also der Bestandnehmer ohne Akzeptierung dieses Verlangens und somit ohne Versprechen der Zahlung des Werklohnes nie die Willensübereinstimmung zum Abschluss des Bestandvertrages erhält, folglich - um die Worte des VwGH zu verwenden - nie in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache kommt (deshalb, weil er diesfalls überhaupt nicht die Rechtsstellung eines Bestandnehmer erlangt) Arnold/Arnold, Rechtsgebühren, 9. Auflage, § 33 TP 5, RZ 6).

Die Bf gründet ihre Beschwerde auf den folgenden Rechtsatz:

*"Ein besonders vereinbarter Werbekostenbeitrag für die Verwendung der Bestandsache zu Werbezwecken gehört nicht zur Bemessungsgrundlage, weil ein solcher Beitrag, wenngleich er nach dem Mietvertrag gemeinsam mit dem Mietzins zu bezahlen war, mit der Hauptleistung, nämlich mit der Überlassung der Bestandsache gegen ein Bestandentgelt, in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mehr stand, sondern dem Unternehmen des Mieters diente (VwGH vom 27. Juni 1960, Slg 2262/F)."*

Für die vorliegende Frage ist entscheidend, ob die Leistung des Marketingbeitrages in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht.

In der Lehre und Rechtsprechung wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache in folgenden Fällen angenommen:

Wenn die eingegangene Verpflichtung  
# der Sicherung oder Erhaltung der Bestandsache dient,  
# der Erleichterung der Benützung der Bestandsache dient,  
# Voraussetzung für die Benützung der Bestandsache ist.

Im Erkenntnis vom 17.11.1983, 82/15/0105f, hat es der Verwaltungsgerichtshof abgelehnt, das Entgelt für die von der Vermieterin erbrachten Organisations- und Werbeleistungen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, weil die Verträge nicht den geringsten Hinweis darauf enthalten haben, dass die Beschwerdeführerin sich zur Erbringung solcher Leistungen gegenüber den Mietern verpflichtet hätte und dass ihr hiefür gegebenenfalls ein bestimmter oder zumindest bestimmbarer Preis gebührt.

Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.06.1960, 1624/59, Slg. 2262/F, ausgesprochen, dass die Verpflichtung zur Werbung, die die Vermieterin eingegangen ist, weder der Sicherung noch der Erhaltung der Bestandsache dient, sie ist nicht einmal Voraussetzung für die Benützung des Bestandgegenstandes, geschweige denn, dass sie zu dessen leichterer oder bequemerer Benützung führt.

Vielmehr unternimmt die Vermieterin die Werbung ausschließlich zur Förderung der Unternehmen, die auf den in Bestand gegebenen Grundflächen im AEZ betrieben werden. Dem Werbungskostenbeitrag fehlt also der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit der Bestandsache.

Die Mieter mussten monatlich zugleich mit dem Mietzins einen Werbekostenbeitrag in Höhe von 10% des jeweils zu leistenden Mietbetrages bezahlen, der von der Vermeiterin im Einvernehmen mit der Mietervertretung für Werbezwecke außerhalb der normalen Hauswerbung zu verwenden war. Die Miete selbst wurde je Quadratmeter gemieteter Ausstellungsfläche berechnet.

In der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates wurde einheitlich auf Einbeziehung des Werbekostenbeitrages in die Bemessungsgrundlage für die Mietvertragsgebühr entschieden. Gemeinsam ist dabei der Sachverhalt, dass die jeweils vereinbarte Miete ganz oder teilweise umsatzabhängig vereinbart wurde.

So hat sich der UFS in der Berufungsentscheidung vom 22.03.2013, RV/1582-W/08, ausführlich mit der vorstehend angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auseinandergesetzt. Der Werbungskostenbeitrag war an die Vereinigung der Kaufleute zu entrichten und der Beitritt zu dieser Vereinigung verpflichtend, da die Notwendigkeit der gemeinsamen Verwaltung zur Optimierung des Gesamtprojektes gegeben war.

Auch in der Berufungsentscheidung des UFS vom 19.05.2003, RV/0406-I/02, wurde der Werbungskostenbeitrag in die Bemessungsgrundlage einbezogen, ebenso wie in den Berufungsentscheidungen vom 20.03.2006, RV/1812-W/03, vom 08.09.2011, RV/0579-W/07 und vom 19.05.2003, RV/0406-I/02.

In der Berufungsentscheidung vom 14.02.2007, RV/1483-W/04, wurde der Werbungskostenbeitrag, der zur Durchführung laufender Aktivitäten des Bestandgebers vom Mieter zu tragen war, in die Bemessungsgrundlage einbezogen, weil dadurch die bessere wirtschaftliche Vermarktung gewährleistet und somit auch zur Umsatzsteigerung beigetragen wurde und als eine Verpflichtung zu verstehen war, ohne die dem Mieter die Bestandsache nicht in Bestand gegeben worden wäre.

In der Berufungsentscheidung vom 16.01.2007, RV/1249-W/05, wurde ausdrücklich auf VwGH 17.11.1983, 82/15/0105, 0106, Bezug genommen und hinzugefügt, dass infolge der Abhängigkeit der Höhe des Pachtentgeltes von der Höhe der jeweiligen Umsätze ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Bestandvertrag) und der Nebenleistung (Werbeleistung) besteht, da durch eine entsprechende Werbetätigkeit ein größerer Umsatz und damit für die Vermieterin höhere Mieteinahmen erhofft werden.

Eine derartige wirtschaftliche Abhängigkeit zwischen dem Marketingbeitrag und dem Mietvertrag durch die vereinbarte umsatzabhängige Miete ist auch im vorliegenden Falle gegeben.

Das Bundesfinanzgericht kommt zu dem Schluss, dass aufgrund der entscheidenden Unterschiede im Sachverhalt - umsatzabhängige Miete, Marketingmaßnahmen gehen

über die reine "außer Haus Werbung" hinaus, Verwendung des EKZ-Logos, usw. - das von der Bf herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.06.1960, 1624/59, Slg. 2262/F, auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar ist.

In jenem Falle unternahm die Vermieterin die Werbung **ausschließlich** zur Förderung der Unternehmen, die auf den in Bestand gegebenen Grundflächen im AEZ betrieben werden. Daher konnte keine wirtschaftliche Anhängigkeit zwischen dem Bestandvertrag und der Absprache über die Werbeleistungen festgestellt werden.

Diese Ausschließlichkeit ist im vorliegenden Falle nicht gegeben.

Auch im Sinne der oben wiedergegebenen kritischen Ausführungen von Arnold ist der Zusammenhang zwischen Werkvertrag und Bestandvertrag gegeben, da der Werkvertrag unmittelbare Auswirkungen auf den Bestandvertrag und seinen "Wert" hat.

Hier hat die Werbeleistung unmittelbare Auswirkungen auf den Mietvertrag selbst, nämlich auf die von der Bf zu entrichtende Miete. Damit ist aber eine unmittelbare wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den beiden Verträgen (Bestandvertrag und Werbeleistung) gegeben und auch der Zugang zum Mietvertrag ohne den Marketingbeitrag ist aufgrund des Gesamtkonzeptes nicht möglich.

Die Einbeziehung des Marketingbeitrages in die Bemessungsgrundlage ist somit geboten.

Der UFS hat in einer weiteren Entscheidung vom 03.03.2011, RV/0563-L/08, wörtlich ausgeführt:

"Wird wie im Berufungsfall vertraglich vereinbart, dass für das Bestandobjekt die Kosten für allen notwendigen Sach- und Personalaufwand für Betrieb, Wartung, Instandhaltung und Erhaltung, Reinigung, Kosten für die Erfüllung der Behördenaufträge, etc. anteilig zu tragen sind, weiters ein Werbekostenbeitrag zur Durchführung laufender Aktivitäten des Bestandgebers zu tragen ist, so ist eine solche Vereinbarung als eine zu verstehen, ohne die der Berufungswerberin das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre."

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Behandlung der zu GZ. 2011/16/0111 eingebrachten Beschwerde mit Beschluss vom 11.09.2014 abgelehnt.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 20.03.2014, RV/7101940/2011 sich ausführlich mit der Frage der Einbeziehung des Werbekostenbeitrages befasst. Da dieses Erkenntnis noch nicht im Internet zugänglich ist, werden die relevanten Entscheidungsgründe im Volltext dargestellt:

### *"2.2. Einbeziehung des Werbekostenbeitrages in die Bemessungsgrundlage"*

*Zu dem im gegenständlichen Verfahren bei der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bf. zitierten Erkenntnis VwGH 27.6.1960, 1624/59 lautet der Rechtssatz wie Folgt:*

*"Die Beistellung einer Sammelheizung für die gemieteten Räume durch den Vermieter bildet einen Teil der Leistungen aus einem Bestandvertrag. Die von den Mietern zu entrichtenden Beiträge zu den Kosten der Sammelheizung gehören also zur Bemessungsgrundlage der Mietvertragsgebühr. Dagegen gehört die allgemeine*

*Durchführung von Werbemaßnahmen durch den Vermieter zugunsten der Unternehmen der Mieter nicht mehr zu den Leistungen aus dem Mietvertrage. Das für diese Werbeleistungen entrichtete Entgelt kann also nicht in die Bemessungsgrundlage der Mietvertragsgebühr einbezogen werden (Hinweis E 9.4.1958, 2244/57, VwSlg 1808 F/1958, E 21.5.1958, 1974/55, VwSlg 1829 F/1958, E 3.10.1951, 2744/49, VwSlg 465 F/1951)."*

*Zur Begründung führt der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis – das im R/S nicht im Volltext veröffentlicht ist – Folgendes aus (Anm: Anonymisierung durch das BFG):*

*"Bei der Beantwortung der weiteren Frage, ob der Werbekostenbeitrag als Teil des Zinses und daher auch des Wertes im Sinne des § 33 TP 5 GebG angesehen werden kann, ist zunächst zu bedenken, daß dieser Betrag von der Beschwerdeführerin auf Grund des Vertrages zugleich mit dem Mietzins zu bezahlen ist, daß er einen bestimmten Hundertsatz des Mietzinses ausmacht und daß er schließlich auch von den einzelnen Mietern solange zu entrichten ist, als die Verpflichtung zur Entrichtung des Mietzinses besteht. Diese Umstände reichen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht aus, den Werbekostenbeitrag deshalb allein dem Werte des Bestandvertrages im Sinne des Gebührengesetzes hinzuzurechnen. Enthält nämlich ein Bestandvertrag auch Abreden, die nicht von vorneherein die Merkmale bestandrechtlicher Elemente tragen, dann wird für die Beantwortung der Frage, ob die darauf für den Mieter entspringenden Verpflichtungen Teile des Mietzinses sind, in allen Fällen der Umstand maßgebend sein, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines bestimmten Zinses) und der Nebenleistung (hier die Verpflichtung der Vermieterin zur Werbung) besteht. Nur wenn dieser wirtschaftliche Zusammenhang zu bejahen ist, läßt sich die Ansicht vertreten, daß das für die betreffende Abrede vom Mieter gezahlte Entgelt zum Mietzinse gehört. Grundsätzlich wird eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietvertrag nur dann mit der Vermietung oder Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wenn sie der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung dient. Dies kann aber von der Verpflichtung zur Werbung, die die Vermieterin im vorliegenden Falle wie in allen Bestandverträgen, die das XXX betreffen, eingegangen ist, nicht behauptet werden. Denn die Werbung durch die Vermieterin dient weder der Sicherung noch der Erhaltung der Bestandsache, sie ist nicht einmal eine Voraussetzung für die Benutzung des Bestandgegenstandes, geschweige denn, dass sie zu dessen leichtere oder bequemerer Benutzung führt. Vielmehr unternimmt die Vermieterin die Werbung ausschließlich zur Förderung der Unternehmen, die auf den in bestand gegebenen Grundflächen im XXX betrieben werden. Dem Werbekostenbeitrage fehlt also der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit der Bestandsache, und die belangte Behörde hat somit zu Unrecht angenommen, dass er ein Teil des für die gemietete Sache gezahlten Preises und aus diesem Grunde dem "Werte des Bestandvertrages" hinzuzurechnen sei."*

*Erbringt der Bestandgeber anderstypische Leistungen und werden diese mit einer bestimmten Gegenleistung entgolten, so ist diese nach Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG B II 1 e zu § 33 TP 5 nur dann in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die betreffenden Leistungen des Bestandgebers Nebenleistungen zur Einräumung des Gebrauchsrechtes darstellen und die Verbindung mit Bestandverträgen nicht unüblich ist (einzubeziehen sind daher ua Betriebskosten, nicht aber Werbekosten).*

*In den Entscheidungen VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 (ergangen zur Einbeziehung der Verpflichtung zum Ausmalen des Bestandgegenstandes und der Verpflichtung des Mieters zum Abschluss eines Wärmeenergiebezugsvertrages mit der Fernwärme ORT1 GmbH) und VwGH 25.6.2006, 2006/16/0112 (zur Verpflichtung zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung") sprach der Verwaltungsgerichtshof abermals aus, dass wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.*

*In der Entscheidung UFS 16.1.2007, RV/1249-W/05 wurde zur Einbeziehung von Werbekostenbeiträgen vertretenen, dass sich ein Vergleich mit den vom Verwaltungsgerichtshof schon beurteilten Bestandverträgen über Messestände anbietet: In dem bei Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, unter Rz 49 zu § 33 TP 5 GebG 1957 beschriebenen Fall des Erkenntnisses vom 17. November 1983, ZI. 82/15/0105, 0106, gelangte der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass die von der Vermieterin erbrachten Organisations- und Werbeleistungen weder der Qualifikation der mit den einzelnen Ausstellern abgeschlossenen Rechtsgeschäfte als Bestandverträge abträglich waren, noch den für die Gebührenbemessung jeweils maßgeblichen Wert zu mindern vermochten. Hinzuzufügen ist, dass infolge der Abhängigkeit der Höhe des Pachtentgeltes von der Höhe der jeweiligen Umsätze ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines Zinses) und der Nebenleistung (hier die Verpflichtung der Verpächterin zur Werbung) besteht, da durch eine entsprechende Werbetätigkeit ein größerer Umsatz und damit für die Vermieterin höhere Mieteinnahmen erhofft werden.*

*In einer weiteren Entscheidung UFS 14.2.2007, RV/1483-W/04 wurde die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages zur Durchführender laufender Aktivitäten damit begründet, dass ein Werbekostenbeitrag die bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache gewährleistet und somit auch zur Umsatzsteigerung beizutragen vermag und dass ohne die Vereinbarung dem Berufungswerber das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre.*

*In der Entscheidung UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08 wurde ebenfalls die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages ua. mit dem Argument, dass die Bestandnehmerin die Verpflichtung eingehen musste, um überhaupt in den Genuss des Gebrauchsrechtes an dem verfahrensgegenständlichen Geschäftslokal zu gelangen, bestätigt. In dieser Entscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine im Mietvertrag vereinbarte Verpflichtung zur Entrichtung eines Werbekostenbeitrages*

zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG 1957 gehört, vom VwGH kasuistisch abgehandelt wird. So wird im Erkenntnis VwGH 17.11.1983, 82/15/0105,0106 festgehalten, dass die von der Vermieterin erbrachten Organisations- und Werbeleistungen weder der Qualifikation der mit den einzelnen Ausstellern abgeschlossenen Rechtsgeschäfte als Bestandverträge abträglich waren, noch den für die Gebührenbemessung maßgeblichen Wert zu mindern vermochten. In dem von der Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis vom 20.06.1960 (Anm d. BFG: gemeint wohl VwGH 27.6.1960, Zl. 1624/59) stellt der VwGH fest, dass ein besonders vereinbarter Werbekostenbeitrag für die Verwendung der Bestandsache für Werbezwecke nicht zur Bemessungsgrundlage gehört, wenngleich er nach dem Mietvertrag gemeinsam mit dem Mietzins zu bezahlen war, mit der Hauptleistung, nämlich der Überlassung der Bestandsache gegen Entgelt, in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mehr steht, sondern dem Unternehmen des Mieters diente. Diesem Erkenntnis liegt ein Mietvertrag zu Grunde, worin sich die Vermieterin verpflichtete zugleich mit dem Mietzins einen Werbekostenbeitrag in der Höhe von 10% des jeweils in diesem Monat zu leistenden Mietbetrages zu bezahlen, der von der Vermieterin im Einvernehmen mit der Mietervertretung für Werbezwecke **außerhalb der normalen Hauswerbung** zu verwenden ist.

Im gegenständlichen Fall verpflichtet sich die Bestandnehmerin in § 7.5 des Vertrages, an einer von der Bestandgeberin koordinierten Gemeinschaftswerbung teilzunehmen und sind die anteilmäßigen, von der Bestandnehmerin zu tragenden Werbekosten von 0,5 % des jeweiligen Monatsnettoumsatzes gemeinsam mit dem Mindestbestandzins und dem Nebenkostenkonto monatlich im Voraus zum 5. eines jeden Monats an die Bestandgeberin zu bezahlen. Nach § 15 des Vertrages sind die von der Bf. zu tragenden Werbekosten mit einem Betrag von € 150.000,00 pro Jahr (das ergibt € 12.500,00 pro Monat) gedeckelt.

Nach Absatz 2 der Präambel des Vertrages sind die dort genannten Grundsätze bei der Auslegung dieses Vertrages entsprechend zu berücksichtigen. Die Beteiligung am einheitlichen Gesamtkonzept und der nach außen hin einheitlichen Gemeinschaftswerbung sind ausdrücklich Grundlage des Vertrages. Die Erbringung von Werbeleistungen stellt deshalb hier eine Nebenleistung zur Einräumung des Gebrauchsrechtes dar. Die Gemeinschaftswerbung ermöglicht eine bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache und besteht deshalb ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Hauptleistung (Überlassung zum Gebrauch). Ohne die Verpflichtung zur Leistung eines Werbekostenbetrages wäre der Bf. das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden. Überdies ist eine Verbindung von Werbeleistungen mit Bestandverträgen nicht unüblich, wie sich aus den Sachverhaltsdarstellungen einer Vielzahl von Entscheidungen des UFS ergibt (vgl. ua. UFS 8.8.2006, RV/1675-W/04; UFS 16.1.2007, RV/1249-W/05; UFS 14.2.2007, RV/1483-W/04; UFS 3.3.2011, RV/0563-L708 und UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der vom Unabhängigen Finanzsenat in den oben zitierten Erkenntnissen vertretenen Rechtsansicht an. Auf Grund des gegebenen

*wirtschaftlichen Zusammenhangs zählt der im gegenständlichen Vertrag vereinbarte Werbekostenbeitrag zum Wert gemäß § 33 TP 5 Geb 1957."*

Die angeführten Gründe treffen uneingeschränkt auch auf den vorliegenden Sachverhalt zu.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) deswegen zulässig, da die vorliegende Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes - zwar aufgrund unterschiedlicher Sachverhalte - nicht einheitlich entschieden worden ist (vgl. VwGH vom 27.06.1960, 1624/59 einerseits sowie 17.11.1983, 82/16/0105, 0106 andererseits) und insbesonders die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates einheitlich von jenem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, auf das sich die Bf in ihrer Argumentation stützt.

Zu dieser Rechtsfrage liegen eine Vielzahl von Entscheidungen des UFS vor, in der eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage bejaht wurde (vgl. ua UFS 8.8.2006, RV/1675-W/04; UFS 16.1.2007, RV/1249-W/05; UFS 14.2.2007, RV/1483-W/04; UFS 3.3.2011, RV/0563-L708 und UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08).

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 20.03.2014, RV/7101940/2011, ebenfalls die Einbeziehung bejaht.

Salzburg, am 21. Oktober 2014