

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch Pinzgau Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft mbH, Loferer Bundesstraße 2a, 5760 Saalfelden, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26.08.2013, ErfNr.\*\*\* Team 12 betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Rechtsvorgang

Am 1. Jänner 2013 schlossen der X und Herr BF (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) einen sog. "Pirschvertrag" ab, der am 2. März 2013 von der Salzburger Landesregierung ohne Einwände zur Kenntnis genommen wurde.

### II. Ablauf des Verfahrens vor dem Finanzamt

Am 27. März 2013 übermittelte das Land Salzburg eine Ausfertigung des Pirschvertrages an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) mit dem Hinweis, dass nicht bestimmt werden könne, ob für den Pirschvertrag eine Vergebühr nach dem Gebührengesetz 1957 erfolgen müsse.

Mit Gebührenbescheid vom 3. Juli 2013 setzte das Finanzamt für den o.a. Rechtsvorgang gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig eine Gebühr von € 560,00 gegenüber dem Bf. fest. Dabei führte das Finanzamt zur Berechnung der festgesetzten Gebühr aus:

*Gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z.2 GebG 1957 2 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 28.000,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 560,00 €*

Die Begründung lautet wie Folgt:

*Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.*

*Bemessungsgrundlage: € 7.000,-- jährl. Pauschalbetrag x 4 J. (best. Z.) = € 28.000,--“*

Dagegen wurde vom Bf. Berufung erhoben, die wie Folgt begründet wurde:

*„Grundlage der Rechtsgeschäftsgebühr ist ein Pirschvertrag mit der X . Das Finanzamt hat das Vorliegen eines Jagdpachtvertrages unterstellt, dies jedoch zu Unrecht. Bei einem Jagdpachtvertrag werden dem Jagdpächter eigentümerähnliche Rechte übertragen. Der Jagdpächter hat auch Verpflichtungen wie zum Beispiel der Ersatz von Wildschäden und die Fütterung des Wildes. Es steht die Verwertung des Wildbretes auch dem Pächter zu. Mit gegenständlichem Pirschvertrag hat Herr BF lediglich den Abschuss des Wildes gekauft. Die Nutzung des Wildbretes steht weiterhin dem Eigentümer zu. Es wurde lediglich für die Erlegung des Wildes bezahlt. Herrn BF stehen auch sonst keine einem Jagdpächter vergleichbare Rechte oder Pflichten zu. Nachdem der Pirschvertrag vom 02.03.2013 kein Jagdpachtvertrag ist und auch einem Jagdpachtvertrag nicht vergleichbar, wurde die bestandvertragsgebühr zu Unrecht festgesetzt. Wie beantragen daher der Berufung stattzugeben und den Gebührenbescheid vom 03.07.2013 ersatzlos aufzuheben.“*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2013 hob das Finanzamt den Gebührenbescheid vom 3. Juli 2013 auf. Die Begründung lautete: „antragsgemäß“.

Weiters erließ das Finanzamt am 26. August 2013 einen weiteren Gebührenbescheid und setzte nunmehr für den o.a. Rechtsvorgang gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig eine Gebühr von € 280,00 gegenüber dem Bf. fest. Zur Berechnung der festgesetzten Gebühr führte das Finanzamt diesmal aus:

*Gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z.1 GebG 1957 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 28.000,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 280,00 €*

Die weitere Begründung ist ident mit jener des Bescheides vom 3. Juli 2013.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bf. abermals Berufung. Einleitend wurde festgehalten, dass die Begründung des Bescheides insbesondere auch deshalb nicht nachvollziehbar sei, da der Berufung vollinhaltlich stattgegeben wurde. Wie in der ursprünglichen Berufung ausgeführt, liege weder ein Jagdpachtvertrag noch ein Bestandvertrag vor. Gegenstand der Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 Z 1 GebG seien Verträge über die entgeltliche Gebrauchsüberlassung unverbrauchbarer Sachen (Bestandverträge nach §§ 1090 ff ABGB). Wirtschaftlicher Zweck und wesentlicher Vertragsinhalt des Pirschvertrages vom 2. März 2013 sei jedoch der Kaufpreis für Abschüsse. Als Entgelt für die Überlassung des Wildes zum Abschuss sei ein jährlicher Pauschalbetrag von € 7.000,00 vereinbart worden. Wenn nunmehr dem Abschussnehmer die Begehung des betreffenden Revierteiles bzw. die Nutzung der Jagdhütte, während er auf die Pirsch geht, gestattet wird, so sei dies lediglich eine notwendige Konsequenz der Tätigung eines Abschusses aber nicht der Leistungsinhalt als solcher. Vergleiche man dies mit einem Garagierungsvertrag, bei dem die Obsorgepflicht des Garagenbesitzers im Vordergrund steht, so sei ein nicht der Gebührenpflicht unterliegender Verwahrungsvertrag anzunehmen. So liege auch bei einem Abbauvertrag, bei dem sich die Höhe des Entgeltes nach der Menge des

gewonnen Materials bemisst, ein nicht gebührenpflichtiger Kaufvertrag vor. Vergleiche man diese beiden Vertragstypen, so zeige sich, dass eben die Obsorgepflicht einerseits bzw. der Erwerb des gewonnenen Material anderseits der wesentliche Vertragsinhalt sei. Die Benützung des Grundes sei lediglich eine Notwendigkeit der wesentlichen Vertragsbestimmungen. So liege auch im gegenständlichen Pirschvertrag der wesentliche Vertragsinhalt auf der Bezahlung eines Abschusses und nicht auf der Nutzung einer unverbrauchbaren Sache. Es liege daher keinesfalls ein Bestandvertrag und somit auch keine Gebührenpflicht vor.

### **III. Verfahren vor dem UFS und vor dem BFG**

Mit Vorlagebericht vom 30. September 2013 legte das Finanzamt die Berufung gegen den Gebührenbescheid vom 26. August 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, ohne zuvor eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Dabei beantragte das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegen neben den lurenreinen Bestandverträgen iSd §§1090 ff ABGB auch sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf bestimmte Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, der Gebühr. Der gegenständliche Pirschvertrag sei auf bestimmte Zeit abgeschlossen worden, an Reviereinrichtungen würden Boden- und Hochsitze zur Verfügung gestellt werden. Der Vertrag enthalte Elemente eines Bestandvertrages, der somit der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG unterliege.

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **IV. Rechtslage und Erwägungen**

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG beträgt die Gebühr für Bestandverträge (§§1090ff 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.

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren 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.

Gemäß § 17 Abs. 2 GebG 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, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern ist zwar die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht schlechthin ausgeschlossen, soferne nämlich der Gesetzgeber selbst an wirtschaftliche Merkmale anknüpft (vgl. 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 (vgl. VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, 0182).

Die Frage, ob ein Jagdpachtvertrag vorliegt, ist daher nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts 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 (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045 und Pfeil in Schwimann ABGB2 Rz 37 zu § 1151 mwN).

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, 94/16/0045, ÖStZB 1996, 113; VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182).

Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates besteht der grundlegende Unterschied zwischen Jagdpachtvertrag (Gebühr von 2 Prozent) und Abschussvertrag darin, dass ein Jagdpächter Jagdausübungsberechtigter iS des Jagdgesetzes ist, ein Abschussnehmer jedoch nicht. Der Gebührengesetzgeber verwendet unter Verweis auf §§ 1090 ff ABGB den zivilrechtlichen Begriff der Verpachtung. Besteht keine Haftung für Wildschäden, kann das Wildbret lediglich zum Tagespreis angekauft werden, können keine Jagdaufsichtsorgane bestellt werden und sind auch die dem Abschussnehmer sonst eingeräumten Rechte und Pflichten deutlich schwächer ausgeprägt, liegt kein Jagdpachtvertrag vor. Der vorliegende Abschussvertrag wurde aber auf bestimmte Zeit und zur besseren Umsetzung des Schutzwaldprojektes, nämlich um Einfluss auf die jagdliche Bewirtschaftung zur Verhütung und Verhinderung von Wildschäden nehmen zu können, abgeschlossen und die Jagdhütte wurde zur Benutzung überlassen. Bei diesem Abschussvertrag überwiegen die Bestandvertragselemente, weswegen dieser Vertrag als einheitlicher Bestandvertrag zu qualifizieren ist und der Gebühr von 1 Prozent unterliegt (vgl. UFS aktuell 2006, 274 unter Hinweis auf - die gemäß § 10 Abs. 4b UFSG nicht veröffentlichte Entscheidung - UFS 2.12.2005, RV/0998-W/03 (Teilstattgabe)).

In dem eben zitierten Fall war der Vertrag vom Finanzamt ebenfalls - wie hier zunächst bei Erlassung des Bescheides vom 3. Juli 2013 - als Jagdpachtvertrag beurteilt worden und wurde bei der Festsetzung der Bestandvertragsgebühr ein Steuersatz von 2% angewandt. Der Unabhängige Finanzsenat sah zwar nicht die Charakteristika eines Jagdpachtvertrages erfüllt, änderte aber wegen der bestandvertragsrechtlichen Elemente

des Vertrages den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Festsetzung (von identer Bemessungsgrundlage) unter Anwendung eines Steuersatz von 1% vorgenommen wurde.

Im gegenständlichen Verfahren kann eine abschließende Klärung der gebührenrechtlichen Zuordnung des Pirschvertrages unterbleiben, da das Finanzamt mit der Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2013 keine Abänderung des Gebührenbescheides vorgenommen, sondern den Bescheid vom 3. Juli 2013 aufgehoben hat.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe ua VwGH 11.9.1980, 2909/79; 19.06.1989, 88/15/0138) handelt es sich bei den nach den einzelnen Tatbeständen (Tarifposten) des § 33 GebG vorgesehenen Gebühren nicht um eine einheitliche Abgabe, sondern um jeweils verschiedene Abgaben entsprechend den einzelnen Tatbeständen und bedeutet der Abspruch über eine Gebühr (zB Bestandvertragsgebühr) keine entschiedene Sache für eine andere Gebühr (zB Zessionsgebühr). Die Behörde ist daher nicht gehindert, nach Verneinung der Gebührenpflicht nach einer Tarifpost eine Gebühr nach einer anderen Tarifpost vorzuschreiben.

Die Berufungsvorentscheidung (nach der bis zum 31. Dezember 2013 geltenden Rechtslage, nunmehr Beschwerdevorentscheidung) der Abgabenbehörde erster Instanz beendet vollwirksam ein Rechtsmittelverfahren und ist wie jeder andere Bescheid der Rechtskraft fähig (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0098; 29.4.1991, 90/15/0174). Entscheidet das Finanzamt über die Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO mit Berufungsvorentscheidung, so bestehen diesbezüglich dieselben Änderungsbefugnisse wie bei der Erlassung einer Berufungsentscheidung und entfaltet diese im Falle der Erlangung der Rechtskraft dieselben Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung (VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101). Ebenso wie bei einer Berufungsentscheidung darf eine Aufhebung mittels Berufungsvorentscheidung als Sachentscheidung nur erfolgen, wenn in dieser keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Aufl., Tz 5 zu § 276 unter Hinweis auf VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108). Wurden daher Bescheide mit rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen ersatzlos aufgehoben, darf in dieser Sache wegen "res iudicata" keine neuerliche Entscheidung mehr ergehen (siehe Klumpner, Aufhebung einer NoVA-Vorschreibung wegen "res iudicata", in: UFSjournal 7/8/2010, 278ff).

Auch allenfalls rechtswidrigen Berufungsvorentscheidungen kommt Rechtskraftwirkung zu (vgl. abermals VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101).

Durch die "antragsgemäße" Aufhebung des Gebührenbescheides vom 3. Juli 2013 mittels der Berufungsvorentscheidung vom 26. August 2013 hat das Finanzamt rechtskräftig darüber abgesprochen, dass durch den gegenständlichen Pirschvertrag kein Tatbestand nach der Tarifpost 5 des § 33 GebG verwirklicht wird und steht daher der nochmaligen Festsetzung der Bestandvertragsgebühr – wenn auch unter Anwendung eines anderen Steuersatzes - der Grundsatz der entschiedenen Sache entgegen.

Der Bescheidbeschwerde gegen den Gebührenbescheid vom 26. August 2013 war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

## **V. Zur Nichtzulassung der Revision**

Nach Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011). Im gegenständlichen Fall liegt eine Sonderkonstellation vor, da hintereinander mehrere Gebührenbescheide nach einer Tarifpost des § 33 GebG erlassen wurden. Sowohl zur Identität der Abgabe konnte sich die Entscheidung auf ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützen (siehe ua VwGH 11.9.1980, 2909/79). Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung, dass eine rechtskräftige Berufungsvorentscheidung (nach der bis zum 31. Dezember 2013 geltenden Rechtslage, nunmehr Beschwerdevorentscheidung) einer weiteren Entscheidung in der selben Angelegenheit entgegen steht (vgl. ua. VwGH 29.9.2010, 2005/13/0101).

Wien, am 15. Februar 2016