



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1031-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, ADR, vertreten durch "Cura" Treuhand- u. Revisionsges.mbH, 1060 Wien, Gumpendorferstr. 26, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. Februar 2010 betreffend Rechtsgebühr zu StNr.*** (Vereinbarung vom 25.8/17.9.2004 mit der Y Ges.m.b.H.) entschieden:

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

Entscheidungsgründe

1. Außenprüfung

In der Zeit vom 12. Mai bis 14 Juni 2006 führte das (damalige) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der X-GmbH (die nunmehrige Berufungserberin, kurz Bw.) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Einhaltung der Stempel- und Rechtsgebührenvorschriften des GebG im Prüfungszeitraum 1. Jänner 2001 - 31. Dezember 2005 durch.

Dabei überprüfte das Finanzamt ua. eine "Vereinbarung" der Bw. mit der Y Ges.m.b.H. vom 25. August/17. September 2004, für die die Bw. im Jänner 2005 eine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr iSd § 33 TP 5 GebG mit € 186,98 durchgeführt hatte.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2006 enthält ua. in Tz 2.2 folgende Prüfungsfeststellungen:

"Vertrag vom 25.8/17.09.2004, Y GmbH

Bei der Selbstberechnung dieses Vertrages wurden div. einmalige Leistungen des Bestandnehmers an den Bestandgeber nicht der Vergebührung unterzogen.
Die steuerliche Vertretung vertritt den Rechtsstandpunkt, dass in der Vereinbarung mehrere selbständige Verträge enthalten sind und daher das Entgelt für die Branchenexklusivität nicht der Gebühr unterliegt.
Jedoch enthält diese Vereinbarung verschiedene Vertragstypen entnommene Elemente und stellt sich überwiegend als sonstiger Vertrag nach § 33 TP 5 (1) GebG dar. Daher ist das gesamte Entgelt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Über die verschiedenen Rechtsstandpunkte konnte keine Einigung erzielt werden, sodass die steuerliche Vertretung die Einbringung einer Berufung in Aussicht gestellt hat

Vermieter	X-GmbH, ...
Mieter	Y GmbH, ...
Mietvertrag vom	17.09.2004
gebührenpflichtiges Entgelt gem § 33 TP 5 (2) GebG;	
Leistungen gem. Pkt. 9 des o.a. Vertrages	
Werbeleistungen	16.300,00
5 % Werbeabgabe	815,00
Branchenexklusivität gem. Pkt. 3	16.500,00
Entgelt netto	33.615,00
+ 20 % USt	6.723,00
Entgelt brutto	40.338,00
x 1 % Gebühr gem § 33 TP 5 (2) GebG	403,38
selbst abgerechnet (Liste Jänner 05, Nr. 13)	-186,98
Nachforderung Gebühr	216,40

2. Bescheid gemäß § 201 BAO vom 12. Dezember 2006

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 12. Dezember 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. für dieses Rechtsgeschäft die Gebühr gemäß § 201 BAO mit € 403,38 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Ermittlung der festgesetzten Gebühr:

Gem. § 33 TP 5 GebG 1957 1957 mit 1 % Gebühr von der Bemessungsgrundlage (laut T.Z. 2.2. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31.10.2006 - Vertrag vom 17.09.2004 mit der Y GmbH)

gebührenpflichtiges Entgelt gem § 33 TP 5 (2) GebG:	
Leistungen gem. Pkt. 9 des o.a. Vertrages/€:	
Werbeleistungen	16.300,00
5 % Werbeabgabe	815,00
Branchenexklusivität gem. Pkt. 3	16.500,00
Entgelt netto	33.615,00
+ 20 % USt	6.723,00
Entgelt brutto	40.338,00
x 1 % Gebühr gem § 33 TP 5 (2) GebG	403,38
selbst abgerechnet (Liste Jänner 05, Nr. 13)	-186,98
Nachforderung Gebühr	216,40

Die Fälligkeit ist der gesondert ergehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Begründung.

Eine Vertragskoppelung (zwei oder mehrere selbständige Rechtsgeschäfte) setzt voraus, dass die einzelnen Vereinbarungen für sich als Hauptvertrag bestehen können. Nach dem Inhalt der Vereinbarung handelt es sich aber um einen gemischten Vertrag (verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente) und stellt sich dieser überwiegend als sonstiger Vertrag nach § 33 TP 5 GebG dar. Die Vereinbarung der Branchenexklusivität ist eine Leistung im Zusammenhang mit der Vermietung der Werbeflächen und ist nach dem Inhalt der Vereinbarung ohne Anmietung der Werbeflächen nicht gewollt, weshalb diese Leistung nicht für sich als selbständiges Rechtsgeschäft bestehen kann.

Im Hinblick auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war die vom Bestandgeber selbst berechnete Gebühr mit Bescheid gemäß § 201 BAO zu berichtigen."

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung gab der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung UFS 21.1.2010, RV/1570-W/07 Folge und hob den Bescheid vom 12. Dezember 2006 auf. Zur Begründung führte der UFS ua. Folgendes aus:

"Bei Festsetzung einer Abgabe gemäß § 201 BAO hat das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe oder Prämie rechtfertigen. Dies kann wie bei den "Sonstigen Maßnahmen" der §§ 293 ff BAO nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden (vgl. dazu UFSL RV/0522-L/06 vom 17.08.2009).

Im bekämpften Bescheid hat das Finanzamt nicht dargestellt, ob es einen bzw. welchen Wiederaufnahmsgrund es als verwirklicht angesehen hat. Dem Bescheid ist beispielsweise nicht zu entnehmen, dass dem Finanzamt neue Tatsachen oder neue Beweismittel bekannt geworden wären. Auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung (auf die im angefochtenen Bescheid verwiesen wurde) ist nur von verschiedenen Rechtsstandpunkten die Rede.

Der angefochtene Bescheid war daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und treten damit wieder die mit der Selbstberechnung verbundenen Rechtswirkungen ein."

3. Bescheid gemäß § 201 BAO vom 22. Februar 2010

Am 22. Februar 2010 erließ das Finanzamt neuerlich einen Bescheid gemäß § 201 BAO und setzte für die gegenständliche "Vereinbarung" der Bw. mit der Y Ges.m.b.H. abermals eine Bestandvertragsgebühr iSd § 33 TP 5 GebG in Höhe von € 403,38 fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt nach der Darstellung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nunmehr Folgendes aus:

Gemäß § 33 TP 5 Z 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr. Erfasst werden neben lupenreinen Bestandverträgen auch Verträge, die sich ihrem Wesen nach "als eine Art Bestandvertrag" darstellen, also Verträge, die auf Grund der für Bestandverträge charakteristischen Merkmale als "Bestandverträge" im weiteren Sinn anzusehen sind.

Strittig ist im berufungsgegenständlichen Fall das Vorliegen eines gemischten Vertrages. Wenn die Gebührenschuldnerin vermeint, die Vereinbarung stelle einen Werbeleistervertrag dar, ist dem entgegen zu halten, dass die Zurverfügungstellung von Werbeflächen am Schiedsrichterstuhl unzweifelhaft den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache gegen einen bestimmten Preis und auf eine gewisse Zeit darstellt. Ob das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung im Vergleich zu den anderen Leistungen überwiegt oder von untergeordneter Rolle ist, spielt für die Beurteilung des Vertrages als bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG keine Rolle.

Der Werbemittelanbringung auf dem Schiedsrichterstuhl und somit der angemieteten Werbefläche kommt eine bedeutendere Rolle zu als den übrigen Werbeeinschaltungen oder der im Publikum verkauften PRODUKTE, ist doch die auf dem Schiedsrichterstuhl angebrachte Werbefläche von einem weitaus größeren Publikum (inklusive Fernsehzuseher) zu sehen als die Werbeeinschaltung in den Programmheften und Foldern.

Demnach zählt im Einklang mit den Bestimmungen der verfahrensgegenständlichen Vereinbarung das für die Branchenexklusivität vereinbarte Entgelt zur Bemessungsgrundlage.

Zur Festsetzung gemäß § 201 BAO ist festzustellen, dass im Rahmen der Außenprüfung festgestellt wurde, dass die von der X-GmbH für die Vereinbarung mit der Y GmbH durchgeföhrte Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr sich als nicht richtig herausgestellt hat. Dies deshalb, weil bei der Berechnung der Gebühr durch den Bestandgeber verschiedene Leistungen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Gebührenbetrages waren dem Finanzamt entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel nicht bekannt, sondern sind diese erst im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen.

Das Finanzamt stützt seine bescheidmäßige Festsetzung auf § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 4 BAO auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel.

Die Berichtigung der selbstberechneten Abgabe war im Hinblick auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vorzunehmen."

4. Berufung

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wandte die Bw. Folgendes ein:

1. Vorbemerkung

Die vorliegende Bescheidbegründung führe aus, dass es sich bei dem bezüglichen Vertrag unstrittig um das Vorliegen eines gemischten Vertrags handle.

Nach Lehre (Arnold⁸, Rechtsgebühren Kommentar) und Rechtsprechung (VwGH 18.6.1979, 2330/78) seien "gemischte Verträge, wenn es sich um so genannte "echte" handelt, nicht vom Tarif erfasst. Dazu müssen aber zwei oder mehrere selbständige Verträge zu einem Vertrag verbunden werden und einer einheitlichen Gegenleistung gegenüberstehen. Die in der Nichtaufnahme des konkreten gemischten Vertrages in den Tarif gegründete Gebührenfreiheit ist auch dann gegeben, wenn das Nebenelement des Vertrages an sich einem Gebührentatbestand entspricht".

Das dortige Finanzamt habe demnach aus der eigenen Qualifikation des Vertrags ("gemischter Vertrag") die falsche rechtliche Konsequenz gezogen, wenn es in der Begründung anführt:

"Ob das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung im Vergleich zu den anderen Leistungen überwiegt oder von untergeordneter Rolle ist, spielt für die Beurteilung des Vertrages als bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG keine Rolle."

Bei einem "unstrittigen" Vorliegen eines "gemischten Vertrages, der mehrere selbständige Vereinbarungen zu einem einheitlichen Entgelt enthalten müsste, wäre Gebührenfreiheit gegeben.

Allein diese nicht rechtskonforme Begründung führe zur Aufhebung des vorliegenden Bescheids.

2. Vertragsinhalt

Bei der vorliegenden Vereinbarung der Bw. mit der Y GmbH handle es sich um einen Werbeleistervertrag im weitesten Sinne. Pkt. 2 der Vereinbarung halte fest: "Die X räumt der Y für die oben angeführte Dauer des Turnieres folgende Werbeflächen bzw. – möglichkeiten für ihr Unternehmen ein:"

2.1. -2.5.

Gestattung der Aufstellung je einer Y Box am Spielfeld (****) ***** und am Spielfeld2 (NAME).

Zurverfügungstellung von 3 Werbeflächen auf dem Schiedsrichterstuhl am Spielfeld. Einräumung der Platzierungsmöglichkeit vom Y-Logos auf den für das Turnier hergestellten Foldern, Postern, Drucksorten und Plakaten sowie in Insertionen, die für das Turnier geschaltet werden.

Platzierung des Y-Logos auf diversen Seiten des Programmhefts.

Zurverfügungstellung von Werbezeit auf dem Videogroßbildsystem am Spielfeld und auf 50 TV-Geräten im Hallenbereich

Preis netto € 16.300,00

2.6. Platzierung des Y-Logos und einer Verlinkung auf die Y-Homepage auf der Website der NN VERANSTALTUNGSNAME

Preis netto € 2.400,00

3. Einräumung der Branchenexklusivität Y ("Der Y wird bei gegenständlichem Turnier Branchenexklusivität eingeräumt, d.h. die X wird keine vertragliche Vereinbarung mit einem Konkurrenzunternehmen von Y, welches PRODUKT bewirbt bzw. vertreibt, abschließen")

Preis netto € 16.500,00

4. Kartenverkäufe

Preis Großabnehmerpreis

5. Zurverfügungstellung einer Loge mit 7 Sitzplätzen und gastronomischer Betreuung

Preis netto € 6.990,00

Das dortige Finanzamt habe sowohl das Entgelt für die Werbeleistungen gemäß Pkt. 2.1 bis 2.5 des Vertrags zuzüglich der Werbeabgabe als auch das Entgelt für die Branchenexklusivität (als unselbständige Nebenleistung zum Vertragspunkt "Vermietung von Schiedsrichterstuhlflächen) zuzüglich der 20 %igen Umsatzsteuer der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gebührenfestsetzung i.S.d. § 33 TP 5 GebG zugrundegelegt.

3. Vertragsqualifikation

Aus den zu Pkt. 2. dargestellten Vertragsinhaltspunkten gehe unzweifelhaft hervor, dass es sich um jeweils selbständig denkbare bzw. kontrahierbare und gesondert ausgepreiste Vereinbarungen und nicht um zusammenhängende Bestandteile eines Hauptgeschäfts handle.

Die vorliegende Vereinbarung sei daher – ohne Notwendigkeit der Heranziehung weiterer Gesetzesnormen oder der Rechtsprechung zur Untermauerung dieser Einschätzung – eine klar ersichtliche Vertragskoppelung i.s.d. § 19 Abs. 2 GebG.

Aus dem vorliegenden Vertrag sei weiters kein Vertragspunkt als "Hauptgeschäft" zu erkennen, dem die anderen Vertragsvereinbarungen neben- bzw. untergeordnet seien.

Gemäß Erkenntnis VwGH 26.6.2003, [2003/16/0077](#), bestehe eine Vertragskoppelung dann, wenn die einzelnen Vereinbarungen einer Urkunde für sich als Hauptvertrag bestehen können.

Die Vermietung von Werbeflächen sei jedenfalls als Geschäft für sich zu betrachten, das ohne Vereinbarung einer Branchenexklusivität, für sich allen stehe. Ebenso könne die Zusage einer Branchenexklusivität für sich allein – ohne Vermietung von Werbeflächen – vereinbart werden.

4. Branchenexklusivitätsvereinbarung als Nebenleistung zu Werbeflächenvermietung

Die Begründung des vorliegenden Bescheids spreche davon, dass der Werbefläche auf dem Schiedsrichterstuhl eine größerer Rolle zukomme als den Werbeeinschaltungen in Programheften und Foldern und dass demnach das für die Branchenexklusivität entrichtete Entgelt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

Diese Ausführung zeige, dass das dortige Finanzamt das Wesen einer Branchenexklusivitätsvereinbarung lediglich in der Möglichkeit der Anbringung von

Werbeeinschaltungen in Foldern und Programmheften vermutet. Diese Vermutung greife jedoch zu kurz.

Die Zusage einer Branchenexklusivität bestehe in einem Unterlassen des Veranstalters und zwar im vorliegenden Fall einem Unterlassen mit anderen ***-Lieferanten für die Veranstaltung "VERANSTALTUNGSNAME" Verträge welcher Art auch immer zu schließen.

Die ausschließliche – exklusive – Präsenz von Produkten der Marke "Y" bei der Veranstaltung VERANSTALTUNGSNAME und die PR hiefür stelle den – exklusiven – Werbewert für die Firma Y dar für den sie das Entgelt von € 16.500,00 entrichtet.

Dass die Einräumung der Branchenexklusivität keine "atypische" Nebenleistung zur Werbeflächenvermietung darstelle sei aus dem in Kopie beigefügten VERANSTALTUNGSNAME-Vertrag mit Y aus dem Jahr 2000 ersichtlich. In diesem Vertrag sei eine Werbevereinbarung ähnlich der des Pkt. 2 des vorliegenden Vertrags ohne Vereinbarung einer Branchenexklusivität erfolgt. Das Entgelt für die Werbeleistung habe sich auf netto ATS 150.000,000 (€ 10.900,00) entsprechend dem Entgelt für diese Leistungen im vorliegenden Vertrag von € 16.300,00 belaufen.

Eine Branchenexklusivitätsvereinbarung stehe somit für sich allein und könne auch losgelöst von einer Werbeflächenvermietung vereinbart werden.

Die Werbung in Form von Plakatierung – nur diese Leistung falle unter den Gebührentatbestand des § 33 TP 5 GebG – erbringe nicht der Bestandgeber, dieser erbringe nur die Zurverfügungstellung der Werbeflächen. Somit habe der Bestandgeber, wenn er Y eine Werbefläche zur Verfügung stelle, keine Möglichkeit mehr auf dieser Werbefläche eine andere Firma plakatieren zu lassen. Die Branchenexklusivität könne sich deshalb niemals auf die an Y in Bestand gegebenen Werbeflächen – mit denen Y nach eigenem Gutdünken verfahren könne – beziehen sondern auf das Unterlassen von Liefervereinbarungen mit anderen **Produzenten.

Aus diesen Ausführungen sei ersichtlich, dass es sich bei der Branchenexklusivitätsvereinbarung keinesfalls um ein "anderstypische (absorbierte) Nebenpflicht" zum Bestandvertrag (Werbeflächen am Schiedsrichterstuhl) handle. Gemäß VwGH-Judikatur habe eine anderstypische Nebenpflicht einen integrierenden Bestandteil des Bestandvertrages zu bilden und könne nicht für sich alleine stehen.

Die Einbeziehung des Entgelts für die Branchenexklusivität in die Bemessungsgrundlage für die Vergebührungen nach § 33 TP 5 GebG durch das dortige Finanzamt als Nebenpflicht zur

Werbeflächenvermietung am Schiedsrichterstuhl zeige deutlich, dass diese Schlussfolgerung willkürlich und ohne Berücksichtigung des eigentlichen Vertragsinhaltes gezogen worden sei.

Zusammenfassung

1. In der vorliegenden Bescheidbegründung spreche das dortige Finanzamt vom Vorliegen eines "gemischten Vertrags". Dies stelle eine unrichtige rechtliche Qualifikation des Vertrags der Bw. mit der Y dar.

Ein gemischter Vertrag enthalte zwei oder mehrere selbständige Leistungen in einem Vertrag denen eine einheitliche Gegenleistung gegenübersteht. Solche Verträge seien nicht vom Tarif des Gebührengesetzes erfasst.

Wenn das dortige Finanzamt das unstrittige Vorliegen eines gemischten Vertrags behauptet, so ist die Unterziehung einzelner Punkte des Vertrags unter die Gebührenpflicht unzulässig.

Wir verweisen hiezu auf Arnold⁸ Rechtsgebühren Kommentar § 33, Tz 6: "Die in der Nichtaufnahme des konkreten gemischten Vertrags in den Tarif begründete Gebührenfreiheit ist auch dann gegeben, wenn das Nebenelement des Vertrages an sich einem Gebührentatbestand entspricht."

2. Der VERANSTALTUNGSNAME-Vertrag stelle den Typus eines "gekoppelten Vertrags" dar. Ein solcher liege vor, wenn mehrere – auch als selbständig denkbare – Verträge mit separaten Leistungen und Gegenleistungen in einer Urkunde gekoppelt werden.

§ 19 Abs. 2 GebG stelle den Grundsatz auf, dass mehrere in einer Urkunde festgehaltene Rechtsgeschäfte jeweils selbständig i.s.d. Gebührengesetzes zu beurteilen sind.

3. Wie oben ausgeführt habe das dortige Finanzamt vermeint, unter fälschlichem Bezug auf das Vorliegen eines "gemischten Vertrags", die Bestimmungen des § 19 Abs. 2 leg.cit. unberücksichtigt lassen zu können. Demgemäß habe es die im vorliegenden (gekoppelten) Vertrag für sich allein stehende und separat ausgepreiste Branchenexklusivitätsvereinbarung als Nebenleistung zur Werbeflächenvermietung am Schiedsrichterstuhl in die Bestandvertragsvergabührung einbezogen.

Diese Vereinbarung sei willkürlich und finde keine legitime Deckung.

4. Die Einräumung der Branchenexklusivität stelle keine – anderstypische – Nebenleistung zur Werbeflächenvermietung dar, da die Bestandgeberin mit der Zurverfügungstellung der Werbefläche an Y ihren Einfluss auf die Gestaltung der Werbefläche verloren habe. Somit könne die Branchenexklusivitätsvereinbarung kein integrierender Bestandteil des Bestandvertrages sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Maßgeblicher Sachverhalt

Über die zwischen der X-GmbH (kurz X) und der Y Ges.m.b.H. (kurz Y) geschlossene Vereinbarung wurde eine Urkunde mit auszugsweise folgendem Inhalt errichtet:

*"1. Die X veranstaltet in VERANSTALTUNGSORT in der Zeit vom ***** 2004 ein ***Turnier unter der Bezeichnung 'NN VERANSTALTUNGSNAME 2004" im Rahmen der *** 2004 (im folgenden "Turnier" genannt). Die Qualifikation findet am DATUM statt. Sie ist Bestandteil dieses Turniers.*

2. Die X räumt der Y für die oben angeführte Dauer des Turniers folgende Werbeflächen bzw.-möglichkeiten für ihr Unternehmen ein:

*2.1. Aufstellen je einer Y Box am Spielfeld (****)***** und am Spielfeld2 (NAME).*

2.2. 3 Werbeflächen auf dem Schiedsrichterstuhl am Spielfeld:

....

2.3 Werbemöglichkeit in Logo- oder Schriftform auf den für das Turnier hergestellten Drucksorten, wie insbesondere Foldern, Postern und Plakaten und in verschiedenen Insertionen, die für das Turnier geschaltet werden, soferne es die Größe des Inserates zulässt, sowie auf den Sponsorbords im Turnierbereich.

2.4. Im Programmheft:

- Titelseite Y-Logo
- Y-Logo auf der Sponsorseite
- 1/1 Seite 4c

2.5 Werbezeit auf dem Videogroßbildsystem am Spielfeld und auf ca. 50 TV-Geräten im Hallenbereich zur Präsentation einer ca. 5 sekündigen Logoanimation, welche in den Spielunterbrechungen geschaltet wird.

2.6 Platzierung des Y-Logos und einer Verlinkung auf die Y.-Homepage auf der Website der NN-VERANSTALTUNGSNAME

3. Der Y wird bei gegenständlichem Turnier Branchenexklusivität eingeräumt, d.h. die X wird keine vertragliche Vereinbarung mit einem Konkurrenzunternehmen von Y, welches PRODUKT bewirbt bzw. vertreibt, abschließen.

4. Die Y erhält von der X je 4 Stück Eintrittskarten bester Kategorie pro Spieltag zur Verfügung gestellt.

Für weitere Kartenkäufe wird der Y die Ermäßigung für Großabnehmer der NN VERANSTALTUNGSNAME gewährt.

5. Ein Mitarbeiter der Y wird von der X kostenlos akkreditiert.

6. Die Y erhält eine Loge mit 7 Sitzplätzen inklusive gastronomischer Betreuung von der X zur Verfügung gestellt.

7. Die X übernimmt für eingebrachtes Gut keine wie immer geartete Haftung.

8. Die Vertragspartner gehen davon aus, dass Teile der gegenständlichen Veranstaltung sowie ein Semifinal- und das Finalspiel (live oder zeitverschoben) insgesamt in einer Sendezeit von ca. 500 Minuten, im Gebiet der Republik Österreich über Fernsehen ausgestrahlt werden.

9. Die X erhält von der Y für o.a. Leistungen nachstehendes Entgelt:

<i>Werbeleistungen gem Pkt 2.1-2.5</i>	€	<i>16.300,00</i>
<i>+ 5% Werbeabgabe</i>	€	<i>815,00</i>
<i>Leistungen gem. Pkt 2.6</i>	€	<i>2.400,00</i>
<i>Branchenexklusivität gem. Pkt 3</i>	€	<i>16.500,00</i>
<i>Loge gem. Pkt 6</i>	€	<i>6.990,00</i>
	€	<i>43.005,00</i>
<i>Umsatzsteuer 20%</i>	€	<i>8.601,00</i>
	€	<i>51.606,00</i>

Die über diese Vereinbarung errichtete Urkunde wurde am 25. August 2004 von der X und am 17. September 2004 von der Y GmbH unterzeichnet.

Die Bw. nahm für diese Vereinbarung im Jänner 2005 eine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr vor und gab dem Finanzamt den selbstberechneten Betrag mit € 186,98 bekannt. Bei der Selbstberechnung ging die Bw. von dem für die Werbeleistungen gemäß Pkt 2.1-2.5 der Vereinbarung vereinbarten Entgelt in Höhe von € 16.300,00 aus und zog davon einen Betrag von € 1.400,00 für das Programmheft lt. Pkt. 2.4 ab, ergibt € 14.840,00. Dieser Betrag wurde um 5% Werbeabgabe, somit € 742,00 erhöht, ergibt netto € 15.582,00 und wurde nach Hinzurechnung der Umsatzsteuer von 20% ein Bruttobetrag von € 18.698,00 von der Bw. als Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr errechnet.

Das Steuerkonto der Bw. zu StNr.*** wurde am 17. März 2005 mit dem Gebührenbetrag von € 186,98 belastet, sodass (spätestens) an diesem Tag der selbst berechnete Betrag dem Finanzamt bekannt gegeben wurde.

Der Prüfungsauftrag des Finanzamtes mit der Auftragsbuchnummer AB*** wurde der Bw. am 12. Mai 2006 zur Kenntnis gebracht.

Im vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akt befindet sich eine Kopie der über die "Vereinbarung" zwischen der der X und der Y GmbH errichteten Urkunde. Weder auf der Kopie ist ein Vermerk angebracht, wann sie angefertigt und dem Finanzamt überreicht wurde. Noch ist aus dem sonstigen Akteninhalt ersichtlich, wann dem Finanzamt der Inhalt der Urkunde bekannt gegeben wurde.

Rechtliche Beurteilung

2.1. Gesetzliche Grundlagen - Judikatur/Literatur

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 nach dem Wert in Höhe von 1 v.H.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG ist die Hundertsatzgebühr vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

Nach § 33 TP 5 Abs. 5 Z 3 GebG hat der Bestandgeber dem Finanzamt eine Anmeldung über das Rechtsgeschäft unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31 GebG. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält.

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.

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

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, [2909/79](#)). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten,

Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen (vgl. VwGH 14.11.1996, [95/16/0278](#)).

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 die Gebühr nach § 19 Abs. 1 GebG 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 die Gebühr nach § 19 Abs. 2 GebG für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Eine Ausnahme von der selbständigen Gebührenpflicht jedes Rechtsgeschäftes ist dann gegeben, wenn einige der verschiedenen Geschäfte „zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes“ sind. Dann ist das Hauptgeschäft selbständig gebührenrechtlich zu beurteilen und sind seine „zusammenhängenden Bestandteile“, also vor allem die anderstypischen Nebenpflichten des Hauptgeschäftes allein gesehen gebührenrechtlich insoweit irrelevant, als sie für die allfällige Unterstellung unter eine bestimmte Tarifpost des § 33 - nicht jedoch unbedingt auch bei Ausmittlung der Bemessungsgrundlage - außer Betracht bleiben (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 19 Rz 10).

Eine Vertragskoppelung setzt voraus, dass die einzelnen Vereinbarungen - ungeachtet ihrer urkundlichen Zusammenfassung - für sich als Hauptvertrag bestehen können (vgl. das zur Grunderwerbsteuer ergangene Erkenntnis VwGH 26.6.2003, [2003/16/0077](#) mit Hinweis auf Rummel, § 859 ABGB, RZ 22).

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 (VwGH 28.6.1995, [94/16/0045](#)).

Gemischte Verträge sind, wenn es sich um so genannte "echte" handelt, nicht vom Tarif umfasst. Dazu müssen aber zwei oder mehrere selbständige Verträge zu einem Vertrag verbunden (kombiniert) werden und einer einheitlichen Gegenleistung gegenüberstehen. Die

in der Nichtaufnahme des konkreten gemischten Vertrages in den Tarif gegründete Gebührenfreiheit ist auch dann gegeben, wenn das Nebenelement des Vertrages an sich einem Gebührentatbestand entspricht.

Beispiel: Der Vertrag über die Bestellung von Theaterkarten (schriftliche Anfrage und schriftliche Zusage) ist gebührenrechtlich unbeachtlich, obwohl der "Theaterbesuchsvertrag" als gemischter Vertrag auch Bestandvertragselemente (Miete des Sitzplatzes) enthält. Jedenfalls kommt der (vorrangige) Werkvertrag als Element hinzu. (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 6).

Beim (echten) gemischten Vertrag kommt es jedenfalls nicht dazu, dass ein Teil aus der Gesamtleistung (aus dem Gesamtentgelt) herauszurechnen und insoweit der Gebühr unter Zugrundelegung einer Tarifpost für einen Teil des Vertrages zu unterwerfen wäre. Die im Zivilrecht angewendete Kombinationstheorie , wonach bei gemischten Verträgen für die Beurteilung jeder einzelnen Leistungspflicht die sachlich am meisten befriedigende Vorschrift , also die Vorschrift jenes Vertragstyps , bei dem die einzelne Pflicht entstand, heranzuziehen ist (vgl OGH immolex 2006/52 mwN), führt also gebührenrechtlich zu keiner Aufspaltung . Umgekehrt wird aber auch in den in Rz 7 behandelten Fällen - etwa bei der vom Vermieter auch zu wartenden Maschine - nicht ein Teil des Entgelts, der auf die Wartung entfällt, aus der Bemessungsgrundlage - für die Bestandvertragsgebühr - herausgerechnet . (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 6a).

Überwiegt aber ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig zurücktreten, so ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln (zB Mietwaschvertrag , VwGH 18.6.1979, 2330/78, ÖStZB 1980, 40). Für ein solches „Überwiegen“ reicht nach dem VwGHErk 28.6.1995, 94/16/0045, 0104, ÖStZB 1996, 113 aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, was zur Folge hat, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden „ rechtlichen bzw wirtschaftlichen Zweck“ zu beurteilen ist (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 Rz 7).

Nach Arnold (aaO) ist im Zweifel aber immer davon auszugehen, dass gesetzlich das Trennungsprinzip angeordnet ist, dass eine Zusammenfassung daher die Ausnahme bleiben muss. Der Vertrag mit anderstypischen (absorbierten) Nebenpflichten ist ausschließlich nach dem Hauptvertrag gebührenrechtlich zu beurteilen (dann, aber nicht auch, wenn zwei getrennte Verträge vorliegen, sind die anderstypischen Verpflichtungen - vgl zB § 33 TP 5 Rz 6 - Teil der Bemessungsgrundlage). Bildet zB in Bezug auf ein bestimmtes gemietetes Gerät der Vertrag über dessen Wartung einen integrierenden Bestandteil des Bestandvertrages (bilden beide Verträge eine „ineinander verzahnte Einheit“), so ist nach der VwGH-Judikatur

auch das Wartungsentgelt in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr mit einzubeziehen (VwGH 22.6.1987, [86/15/0138](#), ÖStZB 1988, 75). Gerade bei der TP 5 bringt der weite Bestandvertragsbegriff eine Erweiterung des Kreises der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte (siehe beim § 33 TP 5). So hat zB der VwGH im Erk 7.10.1985, 85/15/0136, ÖStZB 1986, 172 = AnwBl 1986, 352 einen von den Parteien als Franchisevertrag bezeichneten Vertrag in concreto als gebührenpflichtigen Pachtvertrag qualifiziert, weil die im Vertrag enthaltenen Franchisevertragselemente nicht ausreichten, dem Vertrag die Qualifikation als Bestandvertrag zu nehmen (zur zivilrechtlichen Beurteilung des Franchisevertrages [gemischter Vertrag, wobei beim echten Franchisevertrag die Bestandvertragselemente in den Hintergrund treten] siehe OGH 5.5.1987, [4 Ob 321/87](#), ÖBI 1987, 152 und OGH 26.4.1994, SZ 67/72). So sind etwa Verträge über die Erbringung digitaler Fernsehdienste oder die von der Telekom Austria abgeschlossenen Verträge danach zu prüfen, ob zB ein Transponder oder ein Glasfaserkabel (zur Mitbenützung) vermietet oder ob (überwiegend) ein bestimmter Erfolg oder eine Dienstleistung geschuldet wird. Demzufolge sind zB Verträge über die Aufnahme in ein Sanatorium, Altenheim oder Konvikt keine Bestandverträge iSd § 33 TP 5 (vgl Klang in Klang, ABGB2 V, 17 in Abgrenzung zum Beherbergungs- = Gastaufnahme - = Pensionsvertrag ; dazu siehe § 33 TP 5 Rz 31 und Rz 36a zum § 27b Abs 2 KSchG). Anders ist jedoch die weitestgehend freie (und nicht mit Betreuung und Pflege verbundene) Benützung von Heimplätzen nach dem StudentenheimG (BGBl 1986/291) zu sehen. Der (gemäß § 5 Abs 1 leg cit schriftlich abzuschließende) Benützungsvertrag unterliegt jedoch (nach dieser Gesetzesstelle - allerdings eben nur auf Grund einer Befreiungsbestimmung) „nicht der Gebührenpflicht nach § 33 TP 5“ (vgl. Arnold, Rechtsgebühren9, § 33 Rz 7).

Der Begriff des gemischten Rechtsgeschäftes wurde (gleich dem des atypischen Rechtsgeschäftes) erst durch das AbgÄG 1998 in die Rechtssprache des GebG eingeführt . Im § 33 TP 5 Abs 5 Z 2 gibt der Gesetzgeber des GebG allerdings weder eine Definition der gemischten (bzw der atypischen) Rechtsgeschäfte noch tätigt er unmittelbare Aussagen zu deren Gebührenpflicht. Diese Gesetzesstelle enthält lediglich eine Verordnungsermächtigung für den BMF, Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstentrichtung der Bestandvertragsgebühr festzulegen und zwar in vier taxativ aufgezählten Fällen, von denen die ersten beiden „atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte“ sind.

Mittelbar lässt sich daraus aber schließen (weil es andernfalls keiner Ausnahme von der gesetzlichen Verpflichtung zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr bedürfte), dass der Gesetzgeber davon ausgeht , dass auch „atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte“ gebührenpflichtig sein können, zumindest dass dies bei Bestandverträgen (die ja an der

maßgeblichen Gesetzesstelle geregelt werden - gegebenenfalls aber nur bei diesen im Hinblick auf den weiten gebührenrechtlichen Bestandvertragsbegriff) der Fall sein kann (vgl. Arnold, Rechtsgebühren9, § 33 Rz 7a).

Von § 33 TP 5 GebG sind sowohl die "lupenreinen" Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB als auch Verträge umfasst, die sich 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. In der Verordnung BGBl II 1999/241 werden solche Rechtsgeschäfte als gemischte Rechtsgeschäfte bezeichnet, die sowohl Elemente eines Bestandvertrages als auch solche eines anderen Vertrages enthalten. Derartige Rechtsgeschäfte sind von der Verpflichtung zur Selbstberechnung ausgenommen (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 4 unter Hinweis auf VwGH 15.11.1984, [83/15/0181](#), 0182, VwGH 2.4.1990, [89/15/0147](#), VwGH 24.3.1994, [92/16/0129](#), und VwGH 11.3.2010, [2008/16/0182](#)).

Weder als Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB noch als "sonstige Verträge" im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG können Vereinbarungen gewertet werden, die ihrem Wesen nach einer anderen Art von Rechtsgeschäft entsprechen, das entweder einer anderen Tarifpost des § 33 GebG unterliegt oder das von dem auf bestimmte Rechtsgeschäftstypen abgestellten Tarif des § 33 GebG überhaupt nicht erfasst wird. Ob ein Bestandvertrag oder ein sonstiger Vertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG vorliegt, ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu prüfen (vgl. ua. VwGH 24.3.1994, [92/16/0129](#)).

Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen (vgl VwGH 11.3.2010, [2008/16/0182](#) und VwGH 24.6.2010, [2010/16/0053](#)). Für die Rechtsnatur eines Vertrages 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 5.3.1990, [89/15/0014](#); VwGH 28.6.1995, [94/16/0045](#), 94/16/0104 und VwGH 24.6.2010, [2010/16/0053](#)). Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand sind das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl VwGH 18.9.1980, 51/79, VwGH 5.3.1990, [89/15/0014](#), VwGH 28.6.1995, [94/16/0045](#), 94/16/0104, und VwGH 11.3.2010, [2008/16/0182](#)).

Infolge der Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG ist auch die Frage, welchen rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck Verträge verfolgen, an Hand des Urkundeninhaltes zu bestimmen (vgl. UFS 09.11.2009, RV/2270-W/05).

Für einen Werkvertrag (gem. §§ 1165 ff ABGB) ist nach herrschender Lehre und Judikatur wesentlich, dass sich der Werkunternehmer gegenüber dem Werkbesteller gegen Entgelt zur selbständigen Erbringung eines bestimmten faktischen Erfolges verpflichtet (vgl. VwGH 5.11.2009, [2008/16/0084](#) unter Hinweis auf Krejci in Rummel ABGB I3 Rz 4 und 9 zu §§ 1165, 1166 ABGB uva).

Ein Bestandvertrag besteht in der Überlassung des Gebrauchs einer unverbrauchbaren Sache oder deren Teile gegen Entgelt auf "gewisse Zeit" (Würth in Rummel, ABGB, Rz 1 zu § 1092). Aus der in § 33 TP 5 Abs. 1 GebG enthaltene Erweiterung des gebührenpflichtigen Tatbestandes auf "sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält" folgt, dass auch gemischte Verträge, die nach der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung nicht zu den Bestandverträgen zählen, bei denen aber die Überlassung einer Bestandsache für eine bestimmte oder bestimmbare Zeit gegen Entgelt den Vertragsgegenstand darstellen, der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliegen.

Zu einem als "Dienstleistungsvereinbarung" bezeichneten Vertrag, mit dem der Vertragspartner

- dem Kunden einen Stellplatz für seine Server zur Verfügung stellt,
- darin dem Kunden die entsprechende Infrastruktur (insbesondere Schnittstellen) bietet, durch die der Kunde über Glasfaserverbindungen Zugang zu europäischen Internetknotenpunkten erhält,
- durch eigene Notstromaggregate und eine entsprechende Klima- und Brandschutzanlage den ununterbrochenen, stabilen und sicheren Lauf der Server des Kunden gewährleistet und
- durch hohe Sicherheitsstandards verhindert, dass Unbefugte zu den Kundenservern gelangen,

sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ungeachtet des Umstandes , dass der Vertrag auch Elemente insbesondere eines Verwahrungsvertrages enthält, 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 überwiegen, dass die Vereinbarung dem Gebührentatbestand nach § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG zu subsumieren war. Dem steht nicht

entgegen, dass eine zeitliche Zutrittsbeschränkung vorgesehen ist. Auch betreffend z.B. einen Schrankfachvertrag, der zivilrechtlich durchaus als Mietvertrag angesehen werden kann, ist es so, dass der Fachmieter nicht ohne Mitwirkung der Bank Zugang zum Safe hat (vgl. VwGH 11.3.2010, [2008/16/0182](#)).

Zum Begriff der Sache im Sinne des § 33 TP 5 GebG ist davon auszugehen, dass der weite Sachbegriff des § 285 ABGB sowohl körperliche als auch unkörperliche Sachen umfasst (vgl VwGH 19.12.1986, [85/15/0249](#) bis 0253). Auch die Überlassung von nutzbaren Rechten im Sinne des § 1093 ABGB fällt daher unter diese Tarifpost, da auch Rechte gemäß § 292 ABGB als Sachen im Rechtssinn anzusprechen sind und durch die Überlassung zur Nutzung nicht verbraucht werden können (vgl. Fellner aaO, Rz 8). Als Gegenstand des Bestandvertrages kommen auch nutzbare Rechte wie Patent- und Urheberrechte, Jagd- und Fischereirechte sowie Gewerbeberechtigungen in Betracht (VwGH 27.6.1994, [92/16/0165](#)).

Das Bestandrecht ist ein obligatorisches Recht; es können daher auch unselbstständige Teile einer Sache vermietet oder verpachtet werden. Es kommt daher auch die Begründung von Bestandrechten an Wandflächen, insbesondere zu Reklamezwecken, oder zur Anbringung von Schaukästen in Betracht. Ebenso ist die Miete zukünftiger Sachen möglich. Der Gegenstand muss aber hinreichend bestimmt sein (vgl. VwGH 2.4.1990, [89/15/0147](#)).

Nach Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 5 GebG, Rz 5i stellen (Mit-)Benützungsrechte an Stromleitungen, Schienensträngen, Einrichtungen etc nicht per se Bestandverträge (im weiten - gebührenrechtlichen - Sinn) dar, sondern sind nach ihrer jeweiligen vertraglichen Ausgestaltung zu beurteilen. An sich muss der Gebrauch nach § 1090 ABGB kein ausschließlicher sein (auch Mitbenützung oder zeitweilige Benützung kann - siehe Bettgeherverträge OGH SZ 12/71 oder Vermietung jeweils nur "im Winter" OGH SZ 46/92 - Gegenstand des Bestandvertrages sein).

Es ist kein Erfordernis der Miete, dass sich der gemietete Gegenstand im alleinigen unmittelbaren Besitz des Mieters befindet. Hatte die Beschwerdeführerin ihrer Vertragspartnerin für die Dauer von zwanzig Jahren das Nutzungsrecht an dem vertragsgegenständlichen Glasfaserkabel eingeräumt, so lagen iVm dem von der Vertragspartnerin unstrittig zu entrichtenden Entgelt die Essentialia eines Bestandvertrages vor (vgl. Fellner aaO, Rz 8 unter Hinweis auf VwGH 11.3.2010, [2008/16/0094](#)).

Auch bei einem Vertrag, in dem die ASFINAG dem ORF gestattete, Tunnelantennensysteme zu benützen, handelt es sich um einen Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG. Von den Regeln des ABGB abweichende Abreden stehen der Gebührenpflicht einer über ein Rechtsgeschäft iSd TP 5 Abs 1 Z 1 GebG errichteten Urkunde nicht entgegen, wenn sowohl der

Vertragsgegenstand als auch die Vertragsdauer und der Preis bestimmt sind (vgl. VwGH 5.11.2009, [2008/16/0084](#)).

Die Nutzungsüberlassung von Fernseh- und Rundfunkübertragungsrechten, von Rechten für Tonträger- Aufnahmen, zur Verwertung über Internet Online Dienste, im Zusammenhang mit Sportwetten aller Art, sowie von Rechten zum Merchandising stellt einen gebührenrechtlichen Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG dar, da das Bestandobjekt ein Bündel von Rechten ist, das genutzt werden kann (vgl. UFS 30.07.2012, RV/1817-W/05).

2.2. gebührenrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Vertrages

2.2.1. Überlassung von Werbeflächen als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG

Mit der gegenständlichen Vereinbarung überließ die X der Y GmbH für einen bestimmten Zeitraum (***** 2004 - während der Durchführung der Veranstaltung „NN VERANSTALTUNGSNAME 2004“) bestimmte Flächen zur Nutzung. Die Überlassung zur Nutzung erfolgte für Werbezwecke. Nach dem Urkundeninhalt verpflichtet sich die X nicht Werbeleistungen gegenüber der Y GmbH zu erbringen, sondern sollte die Gestaltung der Werbeflächen, einer Seite im Programmheft, der Videopräsentation etc. von der Y GmbH vorgenommen werden. Die Bw. überließ der Y GmbH lediglich bestimmte Flächen zum Aufstellen von Getränkeboxen (Vertragspunkt 2.1) bzw. zur Anbringung von Werbebotschaften auf dem Schiedsrichterstuhl (Vertragspunkt 2.2), auf den für das Turnier hergestellten Drucksorten (Vertragspunkt 2.3.), im Programmheft (Vertragspunkt 2.4.), auf dem Videogroßbildsystem (Vertragspunkt 2.5.). In der Berufung wurde von der Bw. selber ausdrücklich vorgebracht, dass die Bestandgeberin mit der Zurverfügungstellung der Werbefläche an Y ihren Einfluss auf die Gestaltung der Werbefläche verloren hat. Die Bw. verpflichtet sich hier nicht zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, weshalb die Vereinbarung nicht als Werkvertrag, sondern als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren ist. Hinsichtlich der in den Vertragspunkten 2.1 bis 2.3 und 2.5 vereinbarten Leistungen ging auch die Bw. bei Durchführung der Selbstberechnung vom Vorliegen eines Bestandvertrages aus.

Für die in den Vertragspunkten 2.1 bis 2.5 beschriebenen Leistungen wurde ein Gesamtentgelt von € 16.300,00 vereinbart und ist aus der Urkunde keine betragsmäßige "Aufteilung" ableitbar. Es wurde auch im Berufungsverfahren nicht dargetan, weshalb ein Betrag in Höhe von € 1.460,00 für die Leistungen gemäß Punkt 2.4 bei Durchführung der Selbstberechnung abgezogen wurde. Auch durch die Überlassung von bestimmten Seiten im Programmheft zur Verwendung durch die Y GmbH wird der Tatbestand des § 33 TP 5 GebG verwirklicht. Es liegt hier kein Hinweis dafür vor, dass die Bw. die Gestaltung der Werbebotschaften für die Y vornehmen sollte. Gegenstand der Vereinbarung ist auch hier eine

Überlassung zum Gebrauch und nicht die Erbringung von Werbeleistungen durch die X, weshalb das insgesamt für die in den Punkten 2.1 bis 2.5 vereinbarte Vermietung von Werbeflächen (in unterschiedliche Medien/auf verschiedenen Gegenständen) von € 16.300,00 samt der beurkundeten 5%-igen Werbeabgabe von € 815,00 in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen ist.

2.2.2 "Branchenexklusivität" als Nebenleitung zur Nutzungsüberlassung

Im Punkt 3. der Vereinbarung räumte die Bw. der Y "Branchenexklusivität" ein und verpflichtet sich keine vertragliche Vereinbarung mit einem Konkurrenzunternehmen von Y, welches PRODUKT bewirbt bzw. vertreibt, abzuschließen. Die Bw. führte dazu in ihrer Berufung ua. aus, dass sich die "Branchenexklusivität" auf das Unterlassen von Liefervereinbarungen mit anderen **Produzenten beziehe. Nach dem eindeutigen Urkundeinhalt hat sich die Bw. nicht nur verpflichtet, keine Verträge mit anderen **Produzenten über die Lieferung von PRODUKT abzuschließen, sondern hat sie der Y vertraglich zugesichert, keine Verträge mit Unternehmen, die Werbung für andere PRODUKT-Marken durchführen, abzuschließen. Gegenstand der Vereinbarung ist daher ein Unterlassen seitens der Bw., dass nur in Kombination mit der Überlassung von diversen Werbeflächen an die Y zum Gebrauch wirtschaftlich einen Sinn macht. Durch die Branchenexklusivität erhöht sich die Werbewirksamkeit und kann die Y aus dem Gebrauch der Werbeflächen somit einen höheren Nutzen ziehen. Zum Argument, dass die Werbeflächenvermietung auch ohne Vereinbarung einer Branchenexklusivität erfolge, wird bemerkt, dass vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Zweifel gezogen wird, dass Vereinbarungen wie sie in den Punkten 2.1 bis 2.5 getroffen wurden, auch für sich als Hauptgeschäft Gegenstand eines Vertrages sein können. Daraus folgt aber nicht, dass auch die Vereinbarung über die Branchenexklusivität für sich alleine Gegenstand eines Hauptvertrages sein könnte. Die Branchenexklusivität im Sinne des Unterlassens eines Vertragsabschlusses mit einem Konkurrenten macht für den Vertragspartner wirtschaftlich nur in Verbindung mit einem Hauptgeschäft einen Sinn und liegt deshalb hier keine Vertragskoppelung vor. Bei der Vereinbarung über die Branchenexklusivität handelt es sich wie bei Vereinbarungen über Wettbewerbsbeschränkungen um Nebenabreden der Vertragsparteien, die nicht typischerweise mit der Erfüllung eines Bestandvertrages verbunden sind. Bei solchen atypischen Vertragselementen ist der Bestandgeber lediglich von seiner Verpflichtung zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr entbunden (vgl. § 1 iVm § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBI. II 1999/241). Derartige Nebenleistungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache stehen, sind aber in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage beträgt daher wie vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid dargestellt insgesamt € 40.338,00, sodass sich unter Anwendung des Steuersatzes von 1% eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG in Höhe von € 403,38 ergibt. Die von der Bw. durchgeführte Selbstberechnung der Gebühr mit € 186,98 erweist sich daher als unrichtig.

2.3. Zur Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO

Seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, BGBl. I Nr. 97/2002, normiert § 201 BAO ua. Folgendes:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."

- (2) Die Festsetzung kann erfolgen,*
 - 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
 - 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
 - 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
 - 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist."*

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die

Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (vgl. VwGH 16.11.2006, [2006/14/0014](#)).

Da die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden dient und somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9), hat bei einer Abgabenfestsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ebenfalls das Finanzamt zu bestimmen, welchen Wiederaufnahmsgrund es sinngemäß heranzieht. Der Unabhängige Finanzsenat könnte zwar die fehlende Begründung des Ermessens nachholen (vgl. ua UFSW RV/0211-W/04 vom 16.05.2007), er ist aber nicht berechtigt zu prüfen, ob "irgendein" Wiederaufnahmsgrund gegeben ist.

Bei Festsetzung einer Abgabe gemäß § 201 BAO hat das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden (vgl. dazu UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 25.8.2010, RV/0419-S/10; 21.01.2010, RV/1570-W/07; 14.01.2011, RV/3459-W/08; 23.11.2011, RV/2201-W/08; 25.11.2011, RV/2204-W/08, UFS 22.11.2012, RV/2368-W/08).

Die Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides stützte das Finanzamt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 4 BAO auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel. Der angefochtene Bescheid enthält damit zwar eine Zuordnung zu einer Fallgruppe, es ist aus der Begründung des Bescheides aber wiederum nicht erkennbar, welche konkreten neuen Tatsachen und/oder neuen Beweismittel dem Finanzamt bekannt geworden wären. Das Finanzamt führt in der Begründung lediglich aus: "*Im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Gebührenbetrages waren dem Finanzamt entscheidungserhebliche*

Tatsachen und Beweismittel nicht bekannt, sondern sind diese erst im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen."

Der Bescheid enthält auch keine von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmenden Darstellung einer chronologischen Reihenfolge samt Angabe des Zeitpunkts der Entstehung und des Neuhervorkommens der im jeweiligen Fall als maßgeblich erachteten Tatsachen, die für die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz wahrzunehmende Rechtsmäßigkeitsskontrolle eine entscheidende Bedeutung zu kommt (vgl. UFS 23.12.2011, RV/0366-S/08).

Im gegenständlichen Fall ist überdies auch aus dem Akteninhalt nicht erkennbar, wann der Inhalt der maßgeblichen Urkunde dem Finanzamt bekannt geworden ist.

Der angefochtene Bescheid war daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und es treten damit wieder die mit der Selbstberechnung verbundenen Rechtswirkungen ein.

Wien, am 21. Mai 2013