



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch "Cura" Treuhand- u. Revisionsgesellschaft m.b.H., 1060 Wien, Gumpendorferstr. 26, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Dezember 2006 zu St.Nr.xxx betreffend Rechtsgebühr für die Vereinbarung mit der X-GmbH. vom 17. September 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Zeit vom 12. Mai bis 14 Juni 2006 führte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der BW (die nunmehrige Berufungserwerberin, 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 X-GmbH. 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.

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 mit € 403,38 fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Ermittlung der festgesetzten Gebühr:

Gem. § 33 TP 5 GebG 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 X.)

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
<i>Entgelt netto</i>	33.615,00
+ 20 % USt	6.723,00
<i>Entgelt brutto</i>	40.338,00
<i>x 1 % Gebühr gem § 33 TP 5 (2) GebG</i>	403,38
<i>selbst abgerechnet (Liste Jänner 05, Nr. 13)</i>	-186,98
<i>Nachforderung Gebühr</i>	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."

Die im Bescheid erwähnte Niederschrift über die Schlussbesprechung enthält in Tz 2.2 folgende Prüfungsfeststellungen:

"Vertrag vom 25.8/17.09.2004, X.

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 entnommenen Elementen 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

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

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte die Bw. den Bescheid wegen denkunmöglichlicher Gesetzesauslegung und wegen mangelhafter Bescheidbegründung ersatzlos aufzuheben und erstatte dazu eine ausführliche Begründung.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Abfrage im elektronischen Abgabeninformationssystem zu St.Nr. 10 010/1906. Daraus ergibt sich, dass die von der Bw. für den gegenständlichen Bestandvertrag selbstberechnete Gebühr in Höhe von € 186,98 am 17. März 2005 am Steuerkonto der Bw. verbucht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 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, nach dem Wert mit 1 % der Gebühr.

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 Amtsreich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der

Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z 2 GebG kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr nach Z 1 ua. für atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte bestimmen.

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.

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

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen".

Die Gebühr für den gegenständlichen Vertrag wurde von der Bw. im Jänner 2005 mit € 186,98 selbstberechnet. Das Steuerkonto der Bw. zu St.Nr. 010/1906 wurde am 17. März 2005 mit diesem Gebührenbetrag belastet, sodass (spätestens) an diesem Tag der selbst berechnete Betrag dem Finanzamt bekannt gegeben wurde. Die Erlassung des angefochtenen Bescheides am 12. Dezember 2006 erfolgte somit nicht innerhalb einer Frist von einem Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages und kann die Abgabenfestsetzung daher nicht auf § 201 Abs. 2 Z 1 BAO gestützt werden.

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO könnte nur dann eine Rechtsgrundlage für den angefochtenen Bescheid darstellen, wenn die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO gegeben wären. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO3, §201, Tz 37)

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit a) des Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (iSd § 303), so hat sie diese Tatsachen (Beweismittel) und ihr "Neuhervorkommen" in der Bescheidbegründung darzulegen. Bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187,00188). Nach Ritz, BAO3, §201, Tz 39 bleibt abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 vertreten wird.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten

Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Eine Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (vgl. ua. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114 unter Hinweis auf VwGH 14.5.1991, 90/14/0262 bzw. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Nach der stRsp des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (vgl. ua. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062).

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 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.

Wien, am 21. Jänner 2010