



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 1. September 2010 durch die Vorsitzende Hofräatin Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Hofräatin Andrea Wimmer-Bernhauser, Frau Sabine Leitner und Herrn Dkfm. Dr. Peter Bernert über die Berufung der I., vertreten durch W, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 9. August 2007, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühr gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG 1957 nach dem am 1. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) M, nunmehr I., schloss am 20. April 2001 mit der E, nunmehr e, einen Vertrag, der nach seinem Wortlaut die Überlassung eines Kabelkanals und Raum für die Installation einer Telekommunikations-Übertragungsausrüstung für die Dauer von 20 Jahren gegen Entgelt zum Gegenstand hatte.

Mit Schreiben vom 24. April 2001 zeigte die E. obigen Vertrag an:

"... Wir zeigen hiermit den mit der Firma M. am 20. 4. 2001 abgeschlossenen "Contract on the Provision of A Conduit" an und übermitteln in der Beilage zwei Ausfertigungen des Vertrages im Original sowie eine Kopie für Ihre Akten...."

Mit Bescheid vom 15. November 2001 wurde für diesen Vorgang die Rechtsgebühr gemäß §33 TP9 GebG 1957 mit 2 % von einer Bemessungsgrundlage von 192.000.000,00 S mit 3.840.000,00 S (entspricht 279.063,68 €) festgesetzt.

Mit gleichem Datum ergingen ein Bescheid gemäß §6 Abs.2 GebG hinsichtlich der fehlenden Bogengebühr und ein Bescheid gemäß §9 Abs.1 GebG hinsichtlich der Gebührenerhöhung.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2002 als unbegründet abgewiesen wurde. In der Folge wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die Vertragspartnerin, e., trat der Berufung gemäß § 257 Abs. 1 BAO bei.

Mit Bescheid gemäß §289 Abs.1 BAO vom 4. November 2005 hob die ho Behörde den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes und die Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf.

Das Finanzamt A hat in der Folge eine beglaubigte Übersetzung des berufungsgegenständlichen Vertrages angefordert und die Gebühr gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG mit 1% festgesetzt, wobei es vom Entgelt ohne Umsatzsteuer den achtzehnfachen Jahreswert ansetzte, womit sich eine Bemessungsgrundlage von 10,464.888,13 Euro (144.000.000,14 S) ergab. Die Gebühr betrug demnach 104.648,88 Euro (entspricht 1.440.000,00 S).

Mit gleichem Datum ergingen ein Bescheid gemäß §6 Abs.2 GebG hinsichtlich der fehlenden Bogengebühr und ein Bescheid gemäß §9 Abs.1 GebG hinsichtlich der Gebührenerhöhung.

Dagegen berief die Bw erneut mit der Begründung, es handle sich um einen gebührenfreien Kaufvertrag und nicht um einen Mietvertrag.

Mit Berufungsentscheidung vom 30. Mai 2008 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung ab, wenn im gegenständlichen Fall auch Kaufvertragselemente enthalten seien, so würden doch die bestandvertraglichen Elemente überwiegen, bzw. jene Elemente, die für einen "sonstigen Vertrag" im Sinne des §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG sprechen würden. Begründete Zweifel am Urkundeninhalt könnten nicht mehr bestehen, womit auch die Einrede eines anders gewollten Vertragsinhaltes nicht zu dem erstrebten Erfolg geführt hätte.

Gegen die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht, welcher den angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 11. März 2010, 2008/16/0093, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hat.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die beglaubigte Übersetzung der Vertragsurkunde weist unter anderem folgende - vom Verwaltungsgerichtshof als relevant wiedergegebene - Textpassage auf:

In Punkt 3. der Einleitung heißt es:

“Diese Vereinbarung legt sowohl die Bedingungen betreffend die Überlassung des Kabelkanals von E- an M- als auch die Überlassung von Raum für die Installation der Telekommunikations-Übertragungsausrüstung von M- fest.“

Punkt 2. (Definitionen) lautet auszugsweise:

“Kabelkanal	Bedeutet einen leeren 125 mm Schlauch oder - gegebenenfalls - den leeren 40 mm Schlauch mit Anschluss des Optischen Glasfasernetzes auf der Hauptverbindung und den Erweiterungen, oder ein leeres Kanalprofil, oder ein Set von dreimal vier 40 mm Schläuchen, welche M- von E- auf der Grundlage dieses Vertrages überlassen werden und welche im Anhang 1 näher erläutert werden.“
-------------	---

Punkt 3.1. des Vertrages bestimmt:

“3.1. E- überlässt einen Kabelkanal an M- für einen Zeitraum von 20 (zwanzig) Jahren, beginnend mit dem Übergabedatum der Hauptstrecke.

Die technische Beschreibung und der Verlauf des Kabelkanals sind in den Anhängen 1 und 2 dieser Vereinbarung festgelegt.“

Mit Punkt 10. des Vertrages wurde Folgendes vereinbart:

### **“10. Eigentum und Risikotragung**

10.1. Nach Ablauf der Vertragsdauer gemäß Artikel 14.1 dieser Vereinbarung wird das zivilrechtliche Eigentum am Kabelkanal automatisch auf M- übertragen.

10.2. Das Risiko des Untergangs oder der Beschädigung des Kabelkanals oder irgendeines Teils davon geht im Moment der Abnahme des jeweiligen Teils des Kabelkanals gemäß Artikel 6 dieser Vereinbarung auf M- über.“

Punkt 11.2. lautet:

“Preis für die Überlassung des Kabelkanals

Das für die Überlassung des Kabelkanals an E- zahlbare Entgelt beträgt € 11.627.653,47 (Euro elf Millionen sechshundert siebenundzwanzigtausend sechshundert dreiundfünfzig Komma sieben und vierzig). Das Entgelt ist in zwei Teilzahlungen für die gesamte Laufzeit der Überlassung des Kabelkanals zahlbar. E- fakturiert den Betrag iHv € 7.703.320,40 (Euro sieben Millionen siebenhundertdreitausend dreihundert und zwanzig Komma vierzig) am 15. September 2001 und den Betrag iHv € 3.924.333,07 (Euro drei Millionen neunhundert vierundzwanzigtausend dreihundert dreiunddreißig Komma Null sieben) am 10. Dezember 2001. Beide Rechnungen sind binnen 10 Tagen ab Ausstellung zahlbar.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Begründung folgendes ausgeführt:

"Gem. §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG unterliegen Bestandverträge (1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr im Allgemeinen von 1 v.H. nach dem Wert.

Kern der weitwendigen Beschwerdeausführungen ist das Argument, dass der vertragsgegenständliche Kabelkanal nach Ablauf von 20 Jahren automatisch ohne weitere Zahlung in das Eigentum der Beschwerdeführerin übergeht.

Dazu verweist die Beschwerdeführerin vollkommen zu Recht auf das hg. Erkenntnis vom 15. November 1984, Zl. 83/15/0181, Slg. NF 5930/F. Darin hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem betreffend Leasingverträge ausdrücklich ausgesprochen, dass dann, wenn ein solcher Vertrag für den Leasingnehmer nicht bloß eine Kaufoption enthält, sondern bestimmt, dass das Leasingobjekt mit Zahlung der letzten Rate ohne weiteres in das Eigentum des Leasingnehmers übergeht, nicht ein gebührenpflichtiger Bestandvertrag sondern ein den Rechtsgebühren nicht unterliegender Kaufvertrag vorliegt.

Dies hat die belangte Behörde (ungeachtet des Umstandes, dass sie den diesbezüglich maßgeblichen Vertragspunkt 10. aus der deutschen Übersetzung des Vertrages ohnehin in der Einleitung ihrer Bescheidbegründung in seinen wesentlichen Teilen wiedergibt) übersehen und statt dessen allein einer rechtlichen Beurteilung ausgehend von dem von den Vertragsparteien in der englischen Vertragsversion verwendeten Begriff "lease" den Vorzug gegeben.

Da es nach der ständigen hg. Rechtsprechung (siehe dazu insbesondere das gerade oben schon zitierte hg. Erkenntnis Slg. NF 5930/F uva) aber nie auf die von den Vertragsteilen gewählten Bezeichnungen ankommt, hat die belangte Behörde damit ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, was zu seiner Aufhebung führen muss ( 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG)....

Für das fortzusetzende Verfahren wird darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde im Absatz 2 ihrer Entscheidungsgründe (siehe Seite 2 des Bescheides) ausführt, dass neben der "Überlassung des Kabelkanals" auch die "Überlassung von Raum" Gegenstand des zu beurteilenden Vertrages ist. Auch die Beschwerdeführerin spricht auf Seite 2 ihrer Beschwerdeschrift (siehe dort Punkt 2.1.) davon, dass ihre Vertragspartnerin "Raum für die Installation .... zur Verfügung stellt". Dazu wurden aber in beiden bisher abgeführten Rechtsgängen keinerlei Feststellungen getroffen. Diesbezüglich werden daher entsprechende Ermittlungen durchzuführen und allenfalls Feststellungen dahin zu treffen sein ob überhaupt und wenn ja in welchem Ausmaß und in welcher wirtschaftlichen Relation zum Kauf des Kabelkanals die Überlassung von Raum gegen Entgelt vorliegt, worin eine gebührenpflichtige Raummieter gelegen sein könnte."

Die h.o. Behörde hat im fortgesetzten Verfahren einen Ermittlungsauftrag gemäß §279 Abs.2 BAO erteilt, welcher folgendes Ergebnis gebracht hat:

Mit Ergänzungersuchen vom 4. Mai 2010 hat das Finanzamt der Bw folgende Fragen gestellt:

"Im o.a. Vertrag mit der M. war neben der "Überlassung des Kabelkanals" auch die "Überlassung von Raum" Vertragsgegenstand. Es wird ersucht, bekannt zu geben, welcher Teil des Entgeltes auf diesen Vertragsgegenstand entfällt.

Nach welcher Gewichtung (wirtschaftlichen Relation) wurde damals das Entgelt aufgeteilt?

Gibt es dazu schriftliche Unterlagen?

Ausmaß (m<sup>2</sup>) des überlassenen Raumes, Lage, Art und Gestaltung des Raumes?

Ev. Vorlage eines Lageplanes."

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2010 hat die Bw auszugsweise folgende Stellungnahme abgegeben:

"Wie im oben genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erwähnt, ist in der Präambel des Conduit-Vertrags zwar ausgeführt, dass E- der I- im Rahmen des Conduit Vertrags für die darin genannte Vertragsdauer neben einem Kabelkanal auch Raum für die Installation einer Telekommunikations-Übertragungsausrüstung zur Verfügung stellt; bei dem letzten Satzteil (der sich auf die Zurverfügungstellung von Raum für die Installation einer Telekommunikations-Übertragungsausrüstung bezieht) handelt es sich jedoch um eine irrtümliche Formulierung, die gerade nicht eine Raummieter zum Vertragsbestandteil des Conduit-Vertrags machen soll. Diese versehentliche Formulierung kam dadurch zustande, dass dem Conduit-Vertrag eine Vertragsschablone zugrunde gelegt und hierbei vergessen wurde, den Passus über die Zurverfügungstellung von Raum für die Installation einer

Telekommunikations-Übertragungsausrüstung - der im gegenständlichen Fall gerade nicht von Relevanz ist - zu löschen....

Wie sich auch anhand der übrigen Bestimmungen des Conduit-Vertrags zeigt, ist Vertragsinhalt ausschließlich die Überlassung eines Kabelkanals, der nach Ablauf von 20 Jahren automatisch ohne weitere Zahlung in das Eigentum der I- übergeht. Es war nie die Absicht der Vertragsparteien, im Rahmen des Conduit-Vertrags, der ausschließlich zur Regelung der Bedingungen und Konditionen der Nutzung des Kabelkanals errichtet wurde, der I- auch Räumlichkeiten zum Gebrauch zu überlassen und dadurch einen Bestandvertrag abzuschließen. Dies zeigt sich insbesondere auch darin, dass keine einzige Klausel des Conduit-Vertrags in Beziehung zu einer Zurverfügungstellung von Raum für die Installation einer Telekommunikations-Übertragungsausrüstung gebracht werden kann. So fehlen etwa diesbezügliche Instandhaltungs- und Wartungsbestimmungen sowie eine Entgeltbestimmung. Auch wurde das in Punkt 11.2 festgelegte Entgelt ausschließlich für die Nutzung des Kabelkanals vereinbart (siehe auch die Definition von "Nutzungsentgelt" in Punkt 2 des Conduit-Vertrags) und keine Aufteilung zwischen Nutzung des Kabelkanals und einer alIfälligen Raummiete vorgenommen. Für die Zurverfügungstellung von physischem Raum seitens E- an I- fehlen daher aus einer Gesamtbetrachtung des Conduit -Vertrags jegliche Anhaltspunkte.

Dies erklärt sich auch daraus, dass - wie bereits erwähnt - die Intention der Vertragsparteien bei Abschluss des Conduit -Vertrags war, dass I- von E- , vereinfacht gesagt, Nutzungsrechte an Kabelkanälen (dem Conduit) erwirbt, um eine eigene Infrastruktur zu errichten. Weder aus dieser Definition noch aus Anhang 1 des Conduit-Vertrags lässt sich ein Rückschluss darauf ziehen, dass vom Begriff "Conduit" auch Räumlichkeiten erfasst sind. Für die bloße Errichtung einer eigenen Infrastruktur durch I- ist die Bereitstellung von Räumen zur Nutzung, etwa zum Aufstellen von Servern, überhaupt nicht erforderlich. Klarstellend wird festhalten, dass auch die Anhänge zum Conduit-Vertrag aus einer Vertragsschablone resultieren, in der die gesamte E- Infrastruktur beschrieben wird.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Rahmen des Conduit-Vertrags kein gebührenpflichtiger Bestandvertrag iSd §33 TP5 Abs1 GebG zwischen E- und I- über die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten für die Installation einer Telekommunikations-Übertragungsausrüstung abgeschlossen wurde und dies auch nachweislich - unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen des Conduit-Vertrags - nicht die Absicht der Vertragsparteien war. ..."

Das Finanzamt vertritt in seiner Stellungnahme die Auffassung, dass aus dem Urkundeninhalt eindeutig hervorgehe, dass neben dem Kabelkanal auch Betriebsflächen zur Installation von

Telekommunikations-Übertragungsausrüstung Vertragsgegenstand gewesen seien. Aus dem Vertragstext sei nicht zu schließen, dass nur vergessen worden sei, einen nicht zutreffenden Textteil zu streichen. Im Punkt 3.1 des Vertrages werde festgehalten, dass in den Anhängen 1 und 2 sowohl die technische Beschreibung als auch die Strecke des Conduits angegeben sei. Laut Punkt 7. sei M- berechtigt, den Conduit (Rohrleitung) für die Installation, den Betrieb und die Installation von Telekommunikationskabeln zu verwenden. Nur einen Vertrag über die Nutzung des Kabelkanals abzuschließen ohne Absprache über die Nutzung der Verbindungspunkte habe nach Ansicht des Finanzamtes keinen wirtschaftlichen Wert.

Dazu ist zu sagen, dass Hauptzweck des Vertrages ganz offensichtlich die Überlassung des Kabelkanals war, wofür ein entsprechendes Entgelt zu leisten war (Punkt 11.2 des Vertrages).

Selbst wenn dem Finanzamt in seiner Argumentation zu folgen ist, dass es unerheblich ist ob die Bw "vergessen hat einen entsprechenden Textteil aus der Urkunde zu streichen", so war der Wille der Vertragsparteien dennoch ganz offensichtlich auf den Erwerb des Conduits gerichtet.

Entgelt für die Überlassung von Räumlichkeiten wurde laut Angaben der Bw keines geleistet, sondern entfällt das Entgelt ausschließlich auf den Kabelkanal. Auch dem Vertragsinhalt ist keine Entgeltsaufteilung für die Benutzung von Räumlichkeiten zur Installation zu entnehmen.

Selbst wenn man jedoch eine solche "Überlassung von Raum für die Installation" unterstellen würde, steht der Erwerb des Kabelkanals – in wirtschaftlicher Relation gesehen - jedenfalls eindeutig im Vordergrund, womit der Berufung statt zu geben war.

Wien, am 1. September 2010