



GZ. RV/0134-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Haslauer, Eberl, Hubner, Krivanec & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Rechtsgebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG wird festgesetzt mit Euro 86,24 (ATS 1.187,00).

Bisher war vorgeschrieben ATS 890,00. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der Gebührenfestsetzung gemäß § 33 TP 5 GebG ist ein Teilzeitnutzungsvertrag, den die Bw. am 19. Juni 1998 mit den VP abgeschlossen hat. Dadurch erwarben die VP das Recht, in einem bestimmten Gebäude einen bestimmten Apartment-Typ mit einer bestimmten Personenkapazität alljährlich in einer bestimmten Kalenderwoche auf die Dauer des Vertrages, das ist bis zum 20.1.2047 zu nutzen.

Entgelt für diesen Vertrag ist der ausgewiesene Gesamtpreis, wobei zusätzlich für die jährlichen laufenden Kosten ein dem "Betriebskostenbeitrag für das erste Nutzungsjahr" entsprechender Betrag zu entrichten ist.

Der Gesamtpreis setzt sich zusammen aus:

Basispreis	74.900,00
RCI-Anmeldegebühr	0,00
Registrierungsgebühr Notar	3.532,00
Einmalige Abwicklungsgebühr	6.000,00
Betriebskostenbeitrag für das 1. Nutzungsjahr	4.569,00
Gesamtpreis	89.000,00

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG mit 1 % vom Gesamtpreis festgesetzt.

Die Bw. stellt die grundsätzliche Gebührenpflicht mangels ausreichend bestimmter Bestandsache in Abrede.

In eventu wird die Bemessungsgrundlage bestritten und zwar müssten aus dem Gesamtpreis folgende Positionen ausgeschieden werden, weil diese nicht für die Überlassung der Bestandsache zu entrichten seien, sondern für sonstige Leistungen der Bw.:

RCI-Anmeldegebühr	0,00
Registrierungsgebühr Notar	3.532,00

Zusätzlich dürfe aufgrund der langen Laufzeit des Vertrages die Gebühr maximal vom 18-fachen Jahresbetrag berechnet werden.

Mit Vorhalt vom 29.3.2004 wurde der Bw. mitgeteilt:

"1.) Die grundsätzliche Gebührenpflicht des Teilnutzungsvertrages nach § 33 TP 5 GebG ist gegeben. Die Bestandsache ist bestimmt durch "Chalet Zauberflöte" und den konkreten Ap-

partement-Typ (bezeichnet durch ein konkret vorgestelltes Appartement) mit einer bestimmten Kapazität.

Vgl. Arnold in WoBl. 1997, 163ff:

"Der gebührenrechtlichen Beurteilung nach § 33 TP 5 GebG steht es daher nicht entgegen, wenn die Vertragsgestaltung des Time-Sharing-Vertrages zB unter Zugrundelegung bestandrechtlicher Regelungen erfolgt und - vereinfacht dargestellt - sowohl ein "Sommerquartier" zum Baden als auch ein "Winterquartier" zum Schifahren, dh mehrere, aber doch bestimmte (Bestand-)Objekte erfaßt."

2.) Zu Ihren Ausführungen zur Bemessungsgrundlage:

Die RCI-Anmeldegebühr wäre auszuscheiden.

Die Registrierung ist erforderlich, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandssache zu gelangen und daher nicht auszuscheiden.

Die Ausführungen zum § 26 GebG und § 15 BewG sind zutreffend, da nach den Vertragsbedingungen Pkt. II. Z 2. eine Aliquotierung bei vorzeitiger Vertragsauflösung vorgesehen ist.

Allerdings die Abgabenbehörde I. Instanz die Verpflichtung nach Pkt. VII. "Laufende Kosten" übersehen. Die laufend anfallenden Betriebskosten wären bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der Höhe des im Vertrag ausgewiesenen Ansatzes für "Betriebskostenbeitrag für das 1. Nutzungsjahr" anzusetzen (siehe Pkt. VII. Z 4.) und mit dem 18-fachen Betrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Da die Einbeziehung der Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage den Betrag, der durch die Aliquotierung auszuscheiden wäre bei Weitem übersteigt, wird Ihnen Gelegenheit geboten dazu Stellung zu nehmen und gegebenenfalls zu klären, ob Sie die Berufungen weiterhin aufrecht erhalten."

Die Bw. antwortete am 14.4.2004:

"Ich beziehe mich höflich auf Ihr Schreiben vom 29.3.2004 und darf Ihnen mitteilen, daß die Berufungen aufrecht erhalten werden.

Meiner Meinung nach fassen Sie den Artikel von Arnold in WoBl 1997, 163 ff nicht richtig auf. Ein Mietvertrag liegt nur dann vor, wenn der Bestandgegenstand von vornherein bestimmt ist. Dies trifft in unserm Fall aber - wie bereits dargestellt - nicht zu.

Die FLD für Wien, NÖ, Bgld vertritt im Erlaß vom 4.5.1992, GA 11-601/92, übrigens ebenfalls die Auffassung, daß Time-Sharing Verträge dann der Gebührenpflicht unterliegen, wenn (Zitat) "ein bestimmtes Zimmer in einem bestimmten Hotel in einer bestimmten Kalenderwoche" zugesagt wird.

Von einem bestimmten Zimmer kann in unserem Fall aber nicht gesprochen werden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Da die Bw. das Berufungsbegehren hinsichtlich der grundsätzlichen Frage, ob überhaupt ein der TP 5 des § 33 GebG unterliegender Mietvertrag vorliegt, auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.4.1990, 89/15/0147 gestützt hat, werden die Entscheidungsgründe auszugsweise dargestellt:

"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, einer Rechtsgebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15. November 1984, Slg. 5930/F) umfaßt § 33 TP 5 Abs. GebG

a) die "lupenreinen" Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB, und
 b) Verträge, die sich ihrem Wesen nach "als eine Art Bestandvertrag" darstellen, d.h. Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, aber aufgrund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als "Bestandverträge" im weiteren Sinn anzusprechen sind.

Weder als Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB noch als "sonstige Verträge" im Sinne 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.

Ein Bestandvertrag kommt als Konsensualvertrag - Abschlußwille vorausgesetzt - mit der Einigung darüber zustande, daß ein bestimmter (bestimmbarer) Bestandgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbaren) Bestandzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung jedoch auch mit unbestimmtem Endtermin erfolgen kann (vgl. Würth in Rummel, ABGB, 2. Auflage, Rz 3 zu §§ 1092 - 1094; Klang in Klang V, 2. Auflage 6; OGH MietSlg. XXXVII/38).

Das Bestandrecht ist ein obligatorisches Recht; es können daher auch unselbständige Teile einer Sache vermietet oder verpachtet werden (Klang aaO 10; Würth aaO Rz 13 zu §§ 1092 - 1094). Es kommt daher auch die Begründung von Bestandrechten an Wandflächen, insbesondere zu Reklamezwecken (vgl. OGH EvBl. 1970/38) oder zur Anbringung von Schaukästen (vgl. OGH SZ 27/82) in Betracht. Ebenso ist die Miete zukünftiger Sachen möglich (vgl. OGH EvBl. 1957/256). Der Gegenstand muß aber hinreichend bestimmt sein (Würth aaO Rz 2 zu § 1090).

Die belangte Behörde stützt ihre Auffassung, der vorliegende Vertrag weise überwiegend bestandvertragliche Elemente auf, insbesondere auf jene Vertragsbestimmungen, die der BAG Rechte auf Nutzung der Liegenschaft des Beschwerdeführers durch Anbringung von Plakaten, Aufstellung von Tafeln udgl. einräumen. Im vorliegenden Fall käme die wirksame Begründung bestandvertraglicher Pflichten aber nur dann in Betracht, wenn der Umfang der der BAG auf der Liegenschaft des Beschwerdeführers eingeräumten Nutzungen, etwa nach Anzahl und Flächen- bzw. Raumbedarf der anzubringenden Werbemittel, der zwischen den Vertragsteilen getroffenen Vereinbarung wenigstens bestimmbar entnommen werden könnte (zu den Anforderungen an die Bestimmbarkeit des Bestandgegenstandes vgl. die bei Sprung - König, Bestimmbarkeit der Bestandsache und Garagen- Kurzparkvertrag, RdW 1986, 200 ff, angeführten Beispiele der Rechtsprechung).

Eine solche Regelung des Umfanges der Nutzungen ist aber in keiner Weise ersichtlich; auch die in Punkt 4. des Vertrages enthaltene "Mißbrauchsklausel" stellt keine hinreichende Determinierung von "Bestandgegenständen" dar. Ebenso wenig kann dem Urkundeninhalt ein Anhaltspunkt dafür entnommen werden, daß die Vertragsparteien die Festsetzung des Ausmaßes der Nutzungen im Sinne des § 1056 ABGB, die nach herrschender Ansicht als Grundlage einer allgemeinen Regelung der Leistungsbestimmung durch eine Vertragspartei oder einen Dritten anzusehen ist (vgl. Ehrenzweig- Mayrhofer, Schuldrecht allgemeiner Teil, 12 f; Mayer - Maly in Klang IV/2, 2. Auflage, 266 f; OGH MietSlg. XXXVII/38), einer der Vertragsparteien oder einem Dritten überlassen und ein solches Gestaltungsrecht hinreichend determiniert hätten. Da dem vorliegenden Vertrag somit keine Einigung über einen bestimmten oder bestimmbaren Umfang der eingeräumten Gebrauchsrechte zu entnehmen ist, handelt es sich weder um einen Bestandvertrag im Sinne der §§ 1090 ff ABGB noch um einen "sonstigen Vertrag" im Sinne des § 33 TP5 Abs.1 GebG."

Der VwGH verweist auf die Abhandlung von Sprung - König, Bestimmbarkeit der Bestand-
sache und Garagen- Kurzparkvertrag, in RdW 1986, 200 ff, wo wörtlich ausgeführt ist:

"§ 1054 ABGB normiert für den Bereich des Kaufvertrags, daß zur Rechtsgültigkeit eines solchen Vertrags der Kaufpreis nicht "unbestimmt" sein darf. Einmütig wird aus diesem verbum legale geschlossen, daß sohin der Kaufpreis bestimmt oder doch wenigstens bestimmbar sein muß. Obwohl § 1054 ABGB nur vom Kaufpreis spricht, gilt auch für das Kaufobjekt, daß dieses zur Gültigkeit des Kaufvertrags lediglich wenigstens bestimmbar sein muß.

Zufolge § 1056 ABGB ist darüber hinaus der Kaufpreis ua dann hinreichend bestimmbar, wenn die Parteien die Bestimmung des Kaufpreises einer dritten bestimmten Person überlassen. Lehre (Mayer-Maly in Klang, 2. Auflage, IV/2 (1978) 258; Aicher in Rummel, ABGB I RN 6 zu § 1056 ABGB) und Rechtsprechung (OGH SZ 25/46; jüngst 1. 10. 1985, 5 Ob 66/85 - veröffentlicht in NZ 1986, Heft 9 - halten aber einhellig nicht nur die (vereinbarte) Preisbestimmung durch einen der Vertragspartner für zulässig, sondern sehen in § 1056 ABGB eine Norm, die nicht nur für den Kaufpreis, sondern auch für den Kaufgegenstand, also die Sachleistung, gilt (Ehrenzweig, System, 2. Auflage, II/1, 12 ff; Gschnitzer,

Schuldrecht - Allgemeiner Teil (1965) 30; Mayer-Maly in Klang, 2. Auflage, IV/2, 266; Gschnitzer - Faistenberger - Barta - Eccher, Schuldrecht - Allgemeiner Teil, 2. Auflage, (1986) 48; OGH SZ 27/300; 1. 10. 1985, 5 Ob 66/85 (veröffentlicht in NZ 1986, Heft 9)).

Mit anderen Worten: Der bestimmbare Kaufgegenstand kann durchaus erst im nachhinein durch Dritte oder durch den Vertragspartner konkret bestimmt werden. ...

Die Anordnung des § 1056 ABGB und dessen immanenter Sinngehalt ist - bei Vorliegen einer Analogiebasis - Grundlage einer allgemeinen obligationenrechtlichen Regelung über die Leistungsbestimmung durch einen Vertragspartner oder durch einen Dritten (Vgl Ehrenzweig, System, 2. Auflage, II/1, 12 f; Gschnitzer, Schuldrecht - Allgemeiner Teil 30; Mayer-Maly in Klang, 2. Auflage, IV/2, 266 f; Koziol - Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, 7. Auflage, I (1985) 195 f). Die oben zum Kaufvertrag erläuterten Rechtsgrundsätze gelten daher ebenso für den Bestandvertrag. Gerade jüngst hat daher auch der OGH (1. 10. 1985, 5 Ob 66/85 - veröffentlicht in NZ 1986, Heft 9) prägnant formuliert, daß "ein Mietvertrag als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zustande kommt, daß ein bestimmter (bestimmbarer) Mietgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbaren) Mietzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen" wird und zur Begründung zutreffend hervorgehoben, dass "§ 1056 ABGB als Grundlage einer allgemeinen Regelung der Leistungsbestimmung durch einen Vertragspartner oder einen Dritten anzusehen ist", sohin auch für den Bestandvertrag gelte!

So unterliegt es keinem Zweifel, daß ein hinreichend bestimmbares Mietobjekt dann vorliegt, wenn den Gegenstand des Mietvertrags eine bestimmte Anzahl nicht näher bestimmter Reitpferde des Stallbesitzers für einen Ausritt, ein nicht näher bestimmtes Fahrzeug aus dem Wagenpark des Autovermieters für einen Ausflug ohne von diesem beigestellten Fahrzeuglenker oder eine Anzahl von nicht näher bestimmten Stühlen für eine Festveranstaltung bildet (Klang in Klang, 2. Auflage, V 11.), die konkrete Auswahl erst später "in Ausführung" des Bestandvertrags vorgenommen wird. ...

Als Ergebnis steht sohin fest: Die Bestimmbarkeit der Sache reicht bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 1090 ABGB für die Qualifizierung eines Vertragsverhältnisses als Bestandvertrag aus."

Nach dem zu beurteilenden Teilnutzungsvertrag räumt die Bw. den VP ein Teilnutzungsrecht am Mietgegenstand ein, nämlich das Recht, **"ein Appartement des angegebenen Typs all-**

jährlich während der in dieser Vertragsurkunde angegebenen Kalenderwoche auf die Dauer dieses Vertrages und zu dessen Bestimmungen wiederkehrend zu nutzen."

Der Mietgegenstand ist damit aber ausreichend bestimmt bzw. bestimmbar, wenn in einer genau festgelegten Liegenschaft, ein bestimmter Wohnungstyp mit festgelegter Kapazität in einer bestimmten Kalenderwoche angemietet wird und von der Bw. lediglich von den zur Verfügung stehenden gleichartigen Wohnungstypen eine zugewiesen wird. Im Sinne der zitierten Rechtsprechung und Literatur - siehe insbesondere die im vorstehenden Aufsatz, vorletzter Absatz angeführten Beispiele - ist ein ausreichend bestimmter bzw. bestimmbarer Vertragsgegenstand gegeben.

Zu den Ausführungen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung, *"die FLD für Wien, NÖ, Bgld vertritt im Erlaß vom 4.5.1992, GA 11-601/92, übrigens ebenfalls die Auffassung, dass Time-Sharing Verträge dann der Gebührenpflicht unterliegen, wenn (Zitat) "ein bestimmtes Zimmer in einem bestimmten Hotel in einer bestimmten Kalenderwoche" zugesagt wird"* ist anzumerken:

Bei der angeführten Geschäftszahl, GA 11-601/92 handelt es sich um eine Berufungsentscheidung der FLDWNB vom 4. Mai 1992, welche unter den Leitsätzen Gebühren und Verkehrsteuern im Finanz-Journal Nr. 4/1993, FJGV-LS 7/93 besprochen wurde:

"§ 33 TP 5 GebG, Time Sharing Vertrag: Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind alle Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit vereinbart werden, ihrem Wesen nach und damit im Sinne des § 33 TP 5 GebG wiederkehrende Leistungen, sofern sie erkennbar für die Überlassung des Gebrauches der Bestandsache bestimmt sind, wobei es unbeachtlich ist, ob sie auf einmal im voraus oder in Teilen zu leisten sind und wie diese Leistungen genannt werden. Danach kann es nicht darauf ankommen, ob der vereinbarte Bestandzins bzw. irgendein Bestandteil desselben im voraus auf einmal geleistet wird. Das gilt auch für Verträge, nach denen das Recht erworben wird, ein bestimmtes Zimmer in einem bestimmten Hotel in einer bestimmten Kalenderwoche pro Jahr zu nutzen (sogenannte Time Sharing Verträge)."

In der angeführten Berufungssache war lediglich die Bemessungsgrundlage strittig. Der in der Kommentierung enthaltene letzte Satz befindet sich nicht in der Originalentscheidung. Die Beschreibung eines "typischen" Timesharingvertrages diente nur der Illustration des kommentierten Falles.

Zur Frage der Bemessungsgrundlage ist der Bw. unter Hinweis auf VwGH 24.9.1981, 3621/80 und 31.5.1995, 94/16/0132 zuzustimmen, dass der Basispreis, der für die gesamte Nutzungszeit im voraus entrichtet wird,

1.) aufgrund der aliquoten Rückzahlungsverpflichtung bei vorzeitiger Vertragsauflösung lt. VP

II. 2 als wiederkehrende Leistung zu betrachten ist und

2.) nur - gemäß § 26 GebG i.V.m. § 15 BewG - mit dem 18-fachen Jahreswert anzusetzen ist.

Die Registrierungsgebühr und die einmalige Abwicklungsgebühr sind als einmalige Leistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Für beide Leistungen trifft zu, dass sie mit dem Vertragswerk so eng zusammenhängen, dass sie keine Entgelte für ein gesondertes Rechtsgeschäft darstellen. Die Bw. als Vermieterin bedingt sich diesen Ersatz vom Mieter aus, d.h. dieser muss die Kosten ersetzen, um in den Genuss der Bestandsache zu gelangen.

Nach ständigen Rechtsprechung des VwGH (12.11.1997, 97/16/0038, 20.8.1996, 93/16/0097) zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuß des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Im erstgenannten Erkenntnis hat der VwGH als derartige Leistung auch ein "einmaliges Verwaltungsentgelt" angesehen.

Nicht zur Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr zählt die im Basisbetrag enthaltene Rechtsgebühr.

Wie schon im Vorhalt vom 29.3.2004 mitgeteilt wurde, sind die jährlichen "Laufenden Kosten" lt. VP VII, in die Bemessungsgrundlage mit dem 18-fachen Betrag des Betriebskostenbeitrages einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage beträgt daher:

Basispreis	74.900,00	28.087,50
Registrierungsgebühr Notar	3.532,00	3.532,00
Einmalige Abwicklungsgebühr	6.000,00	6.000,00
Betriebskostenbeitrag	4.569,00	82.242,00
Bemessungsgrundlage	89.001,00	119.861,50
Kürzung der Bemessungsgrundlage um die im Basispreis enthaltene Rechtsgebühr		118.674,75
Gebühr	1 % der Bemessungsgrundlage	1.187
Euro		86,24
bisher war vorgeschrieben		1.170,00

Mehrung

297

Der Berufung konnte daher nur hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (Ausscheiden der Rechtsgebühr und Begrenzung der wiederkehrenden Leistungen mit dem 18-fachen Jahreswert) stattgegeben werden.

Salzburg, 20. April 2004