



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr., vertreten durch Dr.Dr. Hawel Wirtschaftstreuhand, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GesmbH, 5020 Salzburg, Eichetstraße 9-11, vom 7. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. April 2003, StNr. 078/9864, ErfNr. 302.086/03, betreffend Rechtsgebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG für die in der dem Betriebsprüfungsbericht angeschlossenen Liste "Bw..xls" enthaltenen Mietverträge werden gemäß § 201 BAO zusammengefasst mit Euro 40.157,72 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Aufgrund einer Nachschau gemäß § 144 BAO am 10.9.2002 wurde die Durchführung einer Betriebsprüfung angeregt. Festgestellt wurde, dass die Bw Softwareprogramme für Küchenplanungen im Rahmen eines "Servicevertrages" vermietet.

In der Folge wurde seitens der Abgabenbehörde I. Instanz eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO durchgeführt. Aufgrund des Prüfberichtes vom 8.4.2003 wurde der angefochtene Bescheid erlassen.

Die Bw entwickelt Softwareprogramme zur Küchenplanung, Bestellung und Auftragsabwicklung für Fachhändler und Hersteller mit Direktvertrieb. Dabei schließt sie Service- und Lizenzverträge ab, welche die Bedingungen der Überlassung und Nutzung der Softwareprogramme regeln.

Strittig ist dabei,

- a) ob diese Verträge der Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG unterliegen,
- b) ob für beide Vertragsausfertigungen die Gebührenpflicht entstanden ist,
- c) ob auch für die Auslandsurkunden die Gebührenpflicht entstanden ist und
- d) ob der Gebührenbemessung eine bestimmte (Vertragsmindestlaufzeit) und unbestimmte Dauer zugrunde zu legen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gebührenpflicht:

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 (VwGH 2.4.1990, 89/15/0147) umfasst § 33 TP 5 Abs. 1 GebG die "lupenreinen" Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB und 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 auf Grund 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 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 (VwGH 24.3.94, 92/16/0129).

Im Erkenntnis vom 19.12.86, 85/15/0249 hat der VwGH ausgesprochen:

"Zum Unterschied von sogenannten know-how-Verträgen (VwGH 6.5.1985, 84/15/0194), wird durch Verträge betreffend die Lieferung von Software auch nicht bloßes Erfahrungswissen überlassen, sondern ein für die EDV-Anlagen der Kunden jeweils adaptiertes Programm. Da die daneben vereinbarten Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Installierung der Programme, die Unterstützung bei der Fehlerbehebung und Einschulungstätigkeit nur Nebenleistungen darstellen, besteht die Hauptleistung in einem Dulden (der Nutzung) und nicht in einem Tun (der Vermittlung von Erfahrungen)."

Auch in der Fachliteratur wird die Gebührenpflicht von Softwaremietverträgen bejaht (Wolff in EDVuR 1987 H 1, 4 Softwarelizenzerträge und Rechtsgeschäftsgebühr, Kommentar zu VwGH

19.12.1986, 85/15/0249; Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG, RZ 45, 28 E; sowie Warnung/Dorazil, Stempel- und Rechtsgebühren/4, E 1. und E 2. zu § 33 TP 5 Abs. 4 Z.2 GebG).

B) Mehrere Urkunden:

Die Hundertsatzgebühr ist gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 1 GebG 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.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 5 GebG sind für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a GebG über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden.

Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet, so unterliegt jede dieser Urkunden gemäß § 25 Abs. 1 GebG den Hundertsatzgebühren.

Werden von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikat, Triplikate usw.) ausgefertigt, so ist die Hundertsatzgebühr gemäß § 25 Abs. 2 GebG auf Grund jener Gleichschriften nur einmal zu entrichten, die dem Finanzamt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats vorgelegt werden. Das Finanzamt hat auf allen Gleichschriften zu bestätigen, dass die betreffende Schrift eine Gleichschrift ist und die Gebührenanzeige erstattet wurde.

In den Fällen einer Gebührenentrichtung gemäß § 3 Abs. 4a und § 33 Tarifpost 5 Abs. 5 GebG ist bei Errichtung mehrerer Gleichschriften die Hundertsatzgebühr für das Rechtsgeschäft gemäß § 25 Abs. 6 GebG nur einmal zu entrichten, wenn auf allen Gleichschriften von dem zur Selbstberechnung Verpflichteten oder Befugten der Vermerk angebracht wird, dass die Hundertsatzgebühr für das Rechtsgeschäft selbst berechnet wurde und an das Finanzamt entrichtet wird. Im Falle der Selbstberechnung und Entrichtung an das Finanzamt ist der im § 3 Abs. 4a oder im § 33 Tarifpost 5 Abs. 5 Z 3 oder 5 GebG vorgesehene Vermerk anzubringen.

Die Bw hat keine dieser Voraussetzungen erfüllt, sodass die Begünstigung des § 25 Abs. 2 oder Abs. 6 GebG nicht zum Tragen kommen kann und für jede Gleichschrift die Hundertsatzgebühr zu entrichten ist.

C) Auslandsurkunden:

Wird gemäß § 16 Abs. 2 GebG über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld,

1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder
b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt, im übrigen

2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder
a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland, oder
b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen.

Zur Frage, wann eine Urkunde "errichtet" ist führte der VwGH 28.6.1995, 93/15/0022 aus:

"Errichtet ist eine rechtserzeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der letzten Unterschrift, eine rechtsbezeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der ersten Unterschrift. Einer rechtsbezeugenden Urkunde ist eine (regelmäßig mündliche) Willenseinigung der Parteien bereits vorangegangen, wobei eine Fixierung des bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäftes in der Urkunde erfolgt; bei rechtserzeugenden Urkunden kommt das Rechtsgeschäft erst durch Willensübereinstimmung anlässlich der Urkundenerrichtung zustande" (siehe auch Arnold, Rechtsgebühren/6, § 16, RZ 6, 233, sowie Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16 RZ 8, 5 Y).

In der Niederschrift vom 7.2.2003 führt der Geschäftsführer der Bw aus, dass "die Außen-dienstmitarbeiter die Kunden besuchen und die Geschäfte abschließen. Der Abschluss wird dann den Vertriebsleitern vorgelegt, von den Vertriebsleitern werden die Urkunden nach Salzburg weitergeleitet". Laut dem Bestellformular wird der Kunde aufgefordert, den Bestellschein und die beiden Ausfertigungen des Service- und Lizenzvertrages an die Bw zu über-

senden. Ist der Kunde mit der Übersendung säumig, so wird er von der Bw – unter Hinweis auf den erteilten Auftrag – aufgefordert, die Unterlagen unterzeichnet zu übersenden.

Das bedeutet, dass der Vertragsabschluss jedenfalls bereits im Zeitpunkt des Kundenbesuches erfolgt. Die Urkunden, die in der Folge errichtet werden, sind sogenannte rechtsbezeugende Urkunden. Nach der Rechtsansicht des VwGH und dem gegebenen Sachverhalt stellen die Verträge mit ausländischen Vertragspartnern jedenfalls Auslandsurkunden dar, weil bei rechtsbezeugenden Urkunden die Urkunde mit der ersten Unterschrift errichtet ist, somit wenn der Kunde im Ausland unterfertigt.

Es kommt daher in allen Fällen des Vertragsabschlusses mit ausländischen Firmen lediglich die Variante des Abs. 2 Z. 2 des § 16 GebG in Frage. Demnach ist zu prüfen, ob die zusätzlich geforderte Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes gegeben ist, nämlich ob

- a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder
- b) eine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäftes verpflichtet oder berechtigt ist.

Der Zusammenhang des Rechtsgeschäftes mit einer im Inland befindlichen Sache muss ein unmittelbarer sein, wie dies etwa bei der Bestandnahme einer solchen Sache der Fall ist (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16 GebG RZ 49, 17 Y).

Thunshirn, führt in "Aktuelles zum Auslandsbeurkundungstatbestand" in RdW, 11/2000, 705 wörtlich aus:

"Ob unter Sachen nur körperliche oder auch unkörperliche Sachen zu verstehen sind, war lange Zeit strittig. In Übereinstimmung mit der nunmehr wohl hM sind als Sache iSd § 16 Abs 2 Z 1 GebG sowohl körperliche wie auch unkörperliche Sachen zu verstehen (Arnold, GebG § 16 Rz 19; Arnold, ÖStZ 1981, 164 ff; aA Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG §§ 15–18, B IV 1 b bb unter Hinweis auf die mangelnde Lokalisierungsmöglichkeit einer unkörperlichen Sache. Zum Patentrecht siehe auch RFH 22. 5. 1935, RStBl 493. Zu GmbH-Anteilen vgl OGH 10. 11. 1995, 3 Ob 108/95, GesRZ 1996, 45.). Dies kann mit Hinweis auf die schwierige Lokalisierungsmöglichkeit unkörperlicher Sachen nicht verneint werden. Allerdings wird bei unkörperlichen Sachen die Bestimmung des Ortes der Sache mitunter schwierig sein. Relativ gesichert wird dies zwar bei einer Eintragung in einem öffentlichen Register (zB Patentamt) oder bei im Inland verbuchten Geldforderungen sein. Auch bei einem Bestandvertrag über ein unbewegliches Bestandobjekt wird die Lokalisierung der Sache ohne weitere Schwierigkeiten erfolgen können. Bei einigen Gebührentatbeständen wird allerdings eine Sache gar nicht Gegenstand der Vereinbarung sein können, etwa bei der Anweisung (TP 4) oder bei der Bürgschaft (TP 7). Bei anderen Tatbeständen existiert mitunter bei Abschluss des Vertrages noch gar keine Sache, etwa bei der Wette (TP 17 Abs 1 Z 6) oder beim Hoffnungskauf iSd §

1276 ABGB (TP 17 Abs 1 Z 2). Auch beim Vergleich (TP 20) ist mitunter fraglich, was Sache iSd GebG sein könnte.

Die Sache muss sich nach hM zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Inland befinden, doch kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Zeitpunkt der Errichtung der Urkunde maßgeblich ist. Wie Frotz/Hügel/Popp (Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG §§ 15–18, B IV 1 b bb) überzeugend nachweisen, muss es sich um eine konkrete Sache handeln. Vertretbare Sachen und Gattungssachen können nicht Sache iSd § 16 Abs 2 Z 1 lit a GebG sein."

Diese Anforderungen werden durch die vertragsgegenständliche Sache nicht erfüllt, weshalb das Kriterium "im Inland befindliche Sache" nicht vorliegt. Aber auch die zweite Variante des § 16 Abs. 2 Z.1 lit b GebG ist nicht erfüllt, sodass die mit den ausländischen Firmen abgeschlossenen Verträge – mangels Inlandsbezug - nicht der Gebührenpflicht unterliegen.

Der Berufung war daher hinsichtlich der Auslandsbeurkundungen stattzugeben.

D) Bemessungsgrundlage – Vertragsdauer:

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Grundsätzlich bedeutet dies:

Die Vergebühr richtet sich nicht allein nach der Bezeichnung durch die Parteien sondern nach dem tatsächlich Vereinbarten. In folgenden Fällen ist – entgegen der Formulierung im Vertrag - von bestimmter und unbestimmter Dauer auszugehen:

Ein Vertrag auf unbestimmte Zeit, der für eine bestimmte Dauer von keinem Vertragspartner gekündigt werden kann und ein Vertrag mit bestimmter Dauer, der eine Fortsetzungsklausel in Form einer Verlängerungsautomatik enthält.

Die gegenständlichen "Service- und Lizenzverträge" weisen hinsichtlich der Vertragsdauer unterschiedliche Formulierungen auf. Allen gemeinsam ist die Festlegung einer Vertragsmindestlaufzeit. Diese Festlegung erfolgt in der Bestellung. Im VP 6.) erster Satz bzw. lit. a wird auf diese Urkunde verwiesen, sodass sie gemäß § 17 Abs. 1, 2. Satz GebG zum Inhalt der Urkunde gemacht wird.

Folgende Varianten gibt es:

1.) Vertrag auf unbestimmte Zeit mit jährlichem Kündigungsrecht der Vertragspartner, nicht jedoch vor Ablauf der Vertragsmindestlaufzeit.

2.) Vertrag mit Vertragsmindestlaufzeit über 25 Monate:

In VP 6.) lit. b ist eine automatische Verlängerungsklausel um jeweils ein Jahr enthalten, soferne nicht rechtzeitig gekündigt wird.

3.) Vertrag mit Vertragsmindestlaufzeit unter 25 Monate:

In VP 6.) lit. c ist der Vertrag nach Ablauf der Mindestvertragsdauer jederzeit kündbar.

4.) Der Vertrag hat eine Mindestlaufzeit von zwei Jahren. Danach verlängert er sich jeweils um ein weiteres Jahr, soferne er nicht ... gekündigt wurde.

Die Variante 1.) gilt grundsätzlich die unbestimmte Zeit, da jedoch während der Vertragsmindestlaufzeit keine Kündigung möglich ist, stellt sich der Vertrag für die Dauer der Vertragsmindestlaufzeit als zuerst auf "bestimmte" Zeit geschlossen dar.

Aufgrund der Bestimmungen des § 33 TP 5 Abs. 3 2. Satz GebG hat bei den Varianten 2.) bis 4.) der Vorbehalt der früheren Kündigung ("Das Recht zur fristlosen Kündigung ...") außer Betracht zu bleiben, sodass aufgrund der automatischen Verlängerung über die Vertragsmindestlaufzeit hinaus sich die Vertragsdauer vom bestimmter Zeit (Vertragsmindestlaufzeit) und unbestimmter Zeit ergibt. Und zwar aufgrund folgender Bestimmungen:

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Gemäß Abs. 4 leg. cit. ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluß, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Der Inhalt des Begriffes "Bedingung" im Tatbestand der zuletzt wiedergegebenen Gesetzesstelle ergibt sich aus dem bürgerlichen Recht (vgl. hiezu die §§ 696 und 704 ABGB sowie die Ausführungen von Welser in Rummel, Kommentar zum ABGB I2 Rz 1 ff zu § 696 ABGB, von Rummel in Rummel a.a.O. Rz 1 ff zu § 897 ABGB, und von Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts I8 149 ff). Man versteht nämlich darunter ein ungewisses Ereignis, von dem der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung abhängt.

Das Nichtvorliegen der Beendigung des Mietverhältnisses zu einem bestimmten Zeitpunkt ist sohin im rechtlichen Sinn negative und aufschiebende Bedingung für die vereinbarte Vertragsverlängerung (VwGH 21.5.1990, 88/15/0171).

Die festgelegte Verlängerung um jeweils ein Jahr, wenn nicht rechtzeitig gekündigt wird, stellt eine solche Formulierung dar, wie sie Gegenstand der vorstehend genannten hg. Entscheidung war. Der wesentliche Inhalt dieser Vertragsbestimmung besteht also in der Vereinbarung, dass sich das Mietverhältnis in Abhängigkeit von einem zukünftigen, ungewissen Ereignis (dass nämlich das Mietverhältnis zu einem bestimmten Zeitpunkt - Ende der Vertragsmindestlaufzeit oder einer einjährigen Verlängerung - nicht beendet ist) jeweils um ein weiteres Jahr verlängert.

Nach ständiger hg. Judikatur (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034) "besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muß (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Dezember 1976, ZI. 2163/74 Slg. NF. 5066/F; 5. Oktober 1987, ZI. 86/15/0102; 6. März 1989, ZI. 88/15/0037 und 16. Oktober 1989, ZI. 88/15/0040). Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG (früher § 19 Abs. 2 MG) stellt keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (vgl. dazu die schon zitierten hg. Erkenntnisse vom 5. Oktober 1987, ZI. 86/15/0102, 16. Oktober 1989, ZI. 88/15/0040 und die dort zitierte hg. Vorjudikatur)."

Die in der Berufung ausführlich erörterten Fragen der Kündigungsmöglichkeiten trotz Kündigungsverzichts treffen auf die Variante 1.) nicht zu, da hier最早ste Kündigungsmöglichkeit der Ablauf der Vertragsmindestlaufzeit ist und auf die Varianten 2.) bis 4.) hat die Kündigungsmöglichkeit aufgrund des Gesetzes (§ 33 TP 5 Abs. 3 2. Satz GebG) außer Betracht zu bleiben. Denn "das Recht zur fristlosen Kündigung aus einem wichtigen Grund bleibt hiervon unberührt", stellt eine derart eingeschränkte (arg. fristlose Kündigung und aus einem wichtigen Grund) Kündigungsmöglichkeit dar, die gerade mit diesem Vorbehalt gemeint ist.

Die Interpretation eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrages als "(nur) auf unbestimmte Zeit abgeschlossen" ist nur dann möglich, wenn nach dem Vertragsinhalt zumindest einem Vertragspartner die jederzeitige uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit verbleibt. Dies ist hier in keiner Vertragsvariante der Fall.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ist daher in allen Varianten zurecht von einer bestimmten plus unbestimmten Vertragsdauer ausgegangen.

Die Zusammenfassung der Festsetzung der Rechtsgebühr für die einzelnen Rechtsgeschäfte im einem Bescheid war im Sinne des § 201 BAO zulässig, da gemäß § 323 Abs. 11 BAO der § 201 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 97/2002 erstmals auf Abgaben anzuwenden war, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist.

Solche Abgaben waren nicht Gegenstand der Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO und der Abgabenfestsetzung.

Nach der derzeit geltenden Bestimmung des § 201 Abs. 4 BAO können Abgaben, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist, nur innerhalb desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) zusammengefasst werden.

Angeschlossen ist die Bw..xls Datei, aus der ersichtlich ist, dass nur die in Spalte 1 mit A gekennzeichneten Verträge der Gebührenbemessung zugrundegelegt wurden.

Salzburg, am 26. August 2005