

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 14. Dezember 2015, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühren Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid wird gemäß § 200 (2) BAO für endgültig erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Das Finanzamt A legte gegenständliche Beschwerde mit folgender unstreitiger Sachverhaltsdarstellung an das BFG vor:

"Mit Schreiben vom 2. September 2015 wurde der Bestandvertrag vom 31. August 2015 - abgeschlossen zwischen der b und der c - angezeigt. Pachtgegenstand ist xy. Vereinbart wurde eine Dauer von 10 Jahren und die zweimal ausübhbare Option, das Bestandverhältnis um jeweils 5 Jahre zu verlängern. Mit vorläufigem Gebührenbescheid vom 14. Dezember 2015 wurde Gebühr gem. § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde, ausgehend von dem monatlichen Mindestbestandzins zuzüglich USt, der entsprechend der bestimmten Vertragslaufzeit inklusive Verlängerung nach § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG errechnete Wert angesetzt. Dagegen wurde Beschwerde erhoben, aus folgenden Gründen: Das Zustandekommen des Bestandvertrages wäre abhängig vom Eingang der vom Bestandnehmer zu erlegenden Kautions (Vertragspunkt IX. 1) sowie dem Erhalten einer Betriebsgenehmigung (Vertragspunkt III. 3). Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevereentscheidung als unbegründet abgewiesen."

Die Beschwerdeführerin (Bf) bringt in der Beschwerde vom 21. Jänner 2016 im Detail vor:

"Die Beschwerdeführerin hat mit der Firma b einen bedingten Bestandvertrag über eine Geschäftsfläche im Erdgeschoß der Liegenschaft xy (zuzüglich Lagerfläche im Untergeschoß) abgeschlossen. Laut Punkt IX. Abs. 1 des gegenständlichen Bestandvertrages war der Eingang der Kautions (bzw. nach Wahl der Beschwerdeführerin

der Erlag einer abstrakten Bankgarantie) in Höhe des Entgelte für drei Monate ausdrücklich Bedingung für das Zustandekommen des Vertrages.

Weiters wurde gemäß Punkt III. Abs. 3 des Bestandvertrages vereinbart, dass der Bestandvertrag aufgelöst wird, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf, wenn die Beschwerdeführerin bis zum 31.12.2015 keine Betriebsgenehmigung erhält und dies dem Bestandgeber nachweist.

Laut dem angefochtenen Gebührenbescheid wurde die Gebühr für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß § 33 TP5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 mit 1% der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 5.881.248, sohin mit € 58.812,48 festgesetzt. Bemessungsgrundlage war der monatliche Mietzins für Geschäft und Lager in Höhe des 18-fachen Jahreswertes.

Da der Bestandvertrag jedoch aufgrund seines Punktes IX. Abs. 1 nicht zustande gekommen ist, erfolgte die Festsetzung und Vorschreibung der Gebühr gemäß § 33 TP5 Abs. 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 zu Unrecht. Laut Punkt IX. Abs. 1 war das Mietverhältnis bedingt abgeschlossen, die Bedingung ist nicht eingetreten, weder die Kautions bzw. die Bankgarantie noch das Mietobjekt wurden übergeben.

Selbst wenn - entgegen dem obigen Vorbringen - ein Bestandvertrag zunächst zustande gekommen sein sollte, so ist dieser vereinbarungsgemäß laut Punkt III. Abs. 3 des gegenständlichen Vertrages mangels Erteilung der erforderlichen Betriebsgenehmigung an die Beschwerdeführerin automatisch erloschen. Die Beschwerdeführerin hat definitiv bis zum 31.12.2015 keine Betriebsgenehmigung von Seiten der Behörde erhalten und dies der Bestandgeberin auch bekanntgegeben.

Die Vorschreibung der Gebühr gemäß § 33 TP5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 erfolgte auch aus diesem Grund ohne Rechtsgrundlage.

Sicherheitshalber bestritten werden auch die Höhe der Gebühr sowie die angenommene Bemessungsgrundlage mit dem 18-fachen Jahreswert.

Die belangte Behörde hat kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und Ihrer gesetzlichen Gleichstellungs- und Begründungspflicht nicht entsprochen. Hätte die Finanzbehörde I. Instanz ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt und ihrer gesetzlichen Feststellungs- und Begründungspflicht entsprochen, wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen für die Vorschreibung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 mangels Vorliegen eines gültigen Bestandvertrages nicht gegeben sind, die Vorschreibung der Gebühr wäre demnach unterblieben.

Beweis: aktenskundiger Bestandvertrag = Akt z des m , Einvernahme von w (Geschäftsführer), p.A. der Beschwerdeführerin.."

Dazu hat das Finanzamt im Vorlagebericht folgende Stellungnahme abgegeben:

"Nach § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen

Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung. Das ist im gegenständlichen Fall mit der Unterfertigung am 31.8.2015. Bestandverträge sind nach § 1090 ABGB Konsensualverträge, wonach jemand eine bestimmte Sache auf gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis zum Gebrauch erhält. Nach § 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. Nach § 17 Abs. 4 GebG 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.

Die eingewendete Bedingung des Kautionseinganges ist eine von den Vertragsparteien dem Bestandvertrag beigefügte Bedingung und nach § 17 Abs. 4 GebG für das Entstehen der Gebührenschuld irrelevant.

Der Nichterhalt der Betriebsgenehmigung ist als Grund einer Vertragsauflösung vertraglich vereinbart, das heißt, dass der Vertrag zunächst zustande gekommen ist und später aufgelöst wird. Der diesbezügliche Einwand führt nicht zum Entfall der Gebührenschuld.

Nach § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

In der Vorschrift des § 17 Abs. 5 GebG kommt der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann. Dass das Bestandverhältnis nach drei Monaten aufgelöst wurde, hat daher auf die entstandene Gebührenschuld keinen Einfluss.

Die zweimal ausübhbare Option das Bestandverhältnis um jeweils 5 Jahre zu verlängern, bedeutet nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer eines Vertrages verlängert (ständige Rechtsprechung des VwGH, zB VwGH 29.8.2013, 2013/16/0126 und die dort zit. Vorjudikatur). Die Beifügung einer solchen Potestativbedingung bedeutet somit, dass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten Zeit und der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. etwa bereits VwGH 19.1.1994, 93/16/0159).

Im Beschwerdefall ist somit von einer Gesamtvertragsdauer von 20 Jahren und nach §33 TP 5 Abs. 3 GebG von einem 18-fachen des Jahresentgelts auszugehen. Die Gebühr ist von der ausdrücklich rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer und nicht ausgehend von der tatsächlichen Dauer zu entrichten. Das hat nicht nur für die tatsächliche Fortsetzung eines Bestandverhältnisses über die urkundlich vereinbarte Dauer hinaus, sondern auch für die tatsächliche Verkürzung zu gelten. Dies ergibt sich im Übrigen auch aus § 17 Abs. 5 GebG, wonach u.a. die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die einmal entstandene Gebührenschuld nicht aufheben.

Da es nach dieser Bestimmung unbeachtlich ist, ob ein beurkundetes Rechtsgeschäft in weiterer Folge überhaupt aufrecht erhalten oder ausgeführt wird, ist es auch unmaßgeblich, ob ein Bestandsobjekt überhaupt benützt wird bzw. nur kurzfristig (ständige Rechtsprechung des VwGH, zB VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Eine tatsächliche frühere Beendigung des Bestandsvertrages ohne Ausübung der Verlängerungsoption ist für die Bestandsdauer unbeachtlich (BFG 7.8.2014, RV/7102707/2010).

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Dagegen wurde Vorlageantrag eingebracht.

Hiezu wendet die Bf ergänzend ein, der Bestandsvertrag sei nach den eindeutigen Vertragsbestimmungen nicht zu Stande gekommen, da eine ausdrücklich vereinbarte Bedingung (Eingang der Kautions bzw. Erlag einer Bankgarantie) nicht eingetreten sei. Die Nichtberücksichtigung dieser Bedingung in gebührenrechtlicher Hinsicht stelle eine unsachliche Differenzierung gegenüber der Berücksichtigung von Bedingungen in anderen Rechtsmaterien dar, wie zB § 17 GrEStG, wo die Steuer nicht festgesetzt werde, wenn die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt würden. Dies sei nicht vertretbar und verfassungsrechtlich bedenklich.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage wendet die Bf ein, die Annahme einer Bemessungsgrundlage mit dem 18-fachen Jahreswert sei durch § 33 TP 5 GebG nicht gedeckt. Tatsächlich sei ein Vertrag mit zehnjähriger Dauer abgeschlossen worden. Die unter Punkt III. des Bestandsvertrages vereinbarte zweimalige Verlängerungsoption könne nicht dahingehend gewertet werden, dass eine Dauer von 20 Jahren anzunehmen und somit bei Ermittlung des Wertes der Höchstsatz (18-facher Jahreswert) anzusetzen sei.

Weiters stehe fest, dass der Vertrag, sollte er - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - tatsächlich zustande gekommen sein, jedenfalls nach drei Monaten aufgelöst worden sei. Das Mietverhältnis sei ausdrücklich zum Zwecke des Betriebs der Systemgastronomie in Bestand gegeben worden. Ohne Betriebsgenehmigung sei das Bestandsobjekt für die Bf nicht brauchbar. Die Bf habe bis zum 31.12.2015 keine Betriebsgenehmigung erhalten und dies dem Vertragspartner detailliert dokumentiert und mit Schreiben vom 23.12.2015 nachgewiesen. Der Vertrag sei jedenfalls zum 31.12.2015 aufgelöst worden. Zum Zwecke der Gebührenbemessung sei daher höchstens von einer dreimonatigen Vertragsdauer auszugehen.

In eventu werde der Antrag gestellt, das BFG möge im Zuge des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens die endgültige Festsetzung einer Gebühr mit der dreifachen Monatsmiete vornehmen. Zweck der vorläufigen Festsetzung nach § 200 (1) BAO sei nämlich, wenn der Umfang der Abgabepflicht im Zeitpunkt der Festsetzung der Gebühr noch ungewiss sei, später eintretende Umstände berücksichtigen zu können. Genau dieser Umstand sei hier eingetreten und anstatt der ursprünglich vereinbarten Vertragsdauer von zehn Jahren habe der Bestandsvertrag nur drei Monate gedauert. Die Gebührenbemessung sei diesem Umstand anzupassen.

Die strittigen Passagen aus dem Mietvertrag lauten im Einzelnen:

"...

I.

BESTANDSOBJEKT

(1) Der Bestandgeber verpachtet und der Bestandnehmer pachtet die Geschäftsflächen 3 EG im Ausmaß von ca. 752 m² die im beiliegenden Plan, (Anhang A) welcher ein Vertragsbestandteil ist, durch eine rote Umrandung gekennzeichnet sind.

(2) Zusätzlich mietet der Bestandnehmer die Lagerfläche UG 11 im Ausmaß von ca. 20m², gemäß Anhang I, welche für die Aufstellung des Fettabscheiders verwendet wird. Sollten auf Grund behördlicher Vorschriften bauliche Maßnahmen für die Aufstellung des Fettabscheiders nötig sein, hat der BN diese aus eigenen Kosten und eigenes Risiko durchzuführen und nach Beendigung des Bestandsverhältnisses den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen...

...

III.

BESTANDSDAUER

(1) Das Bestandsverhältnis beginnt am 01.10.2015 und endet am 30.09.2025 ohne dass es einer Aufkündigung bedarf. Es handelt sich somit um ein Bestandsverhältnis auf bestimmte Zeit.

(2) Der BG gewährt dem BN zweimal die Option das Bestandsverhältnis um weitere 5 Jahre zu verlängern, sofern der BN all seinen vertraglichen Verpflichtungen, insbesondere der pünktlichen Zahlung, nachgekommen ist. Um diese Option in Anspruch nehmen zu können, muss der BN spätestens 6 Monate (beim BG einlangend) vor Ablauf des Bestandsverhältnisses dies dem BG schriftlich bekannt geben.

(3) Sollte der BN bis zum 31. Dezember 2015 keine Betriebsgenehmigung erhalten und den Sachverhalt dem BG detailliert dokumentieren und nachweisen, wird dieser Vertrag mit sofortiger Wirkung aufgelöst, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf, außer die beiden Vertragsparteien einigen sich schriftlich ausdrücklich auf eine Weiterführung des Vertrages. (4) Sollte es zu einer Auflösung des Vertrages gemäß des oben genannten Artikels III.3 kommen, ist der BN verpflichtet dem BN (Anm. gemeint vermutlich BG) eine Abschlagzahlung in Höhe von 4 Bruttomonatsmieten + USt. zu zahlen.

IV.

ÜBERGABE DES BESTANDGEGENSTANDES

(1) Die Übergabe des Bestandgegenstandes wird am 01.10.2015 wie (Anm.: er) liegt und steht erfolgen.

(2) Der BG gewährt dem BN einen Baukostenzuschuss iHv. EUR 30.000,00 zzgl. USt. für die Errichtung eines neuen Portals. Die optische Gestaltung des Portals ist dem BG vor Baubeginn vorzulegen und muss von diesem schriftlich freigegeben werden. Der BN hat einen Nachweis über die Kosten durch entsprechende Rechnungsvorlage zu erbringen....

...

V.

ENTGELT

Das vom BN zu leistende laufende Entgelt setzt sich zusammen wie folgt:

- 1.) dem Bestandzins
 - 2.) den Betriebs- und Nebenkosten
 - 3.) der Umsatzsteuer
- (in der Folge bezeichnet als das „Entgelt“).

Der Bestandgeber gewährt dem Bestandnehmer für die Monate Oktober und November 2015 eine Bestandzinsfreistellung, in diesem Zeitraum gelangen lediglich die Betriebs- und Nebenkosten samt Umsatzsteuer zu Vorschreibung. Ab dem 01.12.2015 ist das Entgelt in voller Höhe zu bezahlen.

1) Bestandzins:

Der BN hat einen jährlichen Bestandzins im Ausmaß von 10% seines Jahresnettoumsatzes (Umsatzbestandzins), monatlich mindestens jedoch 30,00/m² (Basisbestandzins für die Geschäftsfläche) sowie EUR 6,5/m² (Basisbestandzins für die Lagerfläche) an den BG zu bezahlen. Festgehalten wird, dass der Umsatzbestandzins die Betriebs- und Nebenkosten (exkl. Verbrauchskosten) bereits inkludiert, der Basisbestandzins wird zzgl. Betriebs- und Nebenkosten verrechnet.

Ab Beginn des zweiten Vertragsjahres ist der BG berechtigt den Basisbestandszins jährlich auf den erzielten Umsatzbestandszins des Vorjahres anzuheben.

Der BG gewährt dem BN für die durch den BN getätigten Investitionen (gemäß Anhang G) für die ersten sieben Jahre des Bestandsverhältnisses - somit bis 30.09.2022 - eine Reduktion des Basisbestandszinses von EUR 6,00/m².

Der Umsatzbestandzins wird wie folgt berechnet:

Ausgangsbasis für die Berechnung des Umsatzbestandzinses ist der Nettoumsatz des BN. Der Nettoumsatz ist der Gesamtbetrag der vereinnahmten/vereinbarten Nettoentgelte des BN, wie dieser in der Umsatzsteuervoranmeldung dem Finanzamt monatlich bekannt zu geben ist.

Diesen Umsätzen sind auch Umsätze dritter Personen aus dem in den verpachteten Räumlichkeiten betriebenen Geschäften zuzuzählen, wenn diese nicht bereits in der Berechnung der Entgelte des BN enthalten sind.

Die Abrechnung des Umsatzbestandzinses erfolgt jeweils für das gesamte, bei kürzerer Vertragsdauer für das anteilige Kalenderjahr.

2) Betriebs- und Nebenkosten

Der BN hat - zuzüglich zu dem vereinbarten Bestandzins - auch sämtliche mit dem Betrieb des Gebäudes und des Mietgegenstandes verbundenen Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Verwaltungskosten, soweit nicht durch Verbrauchszähler eindeutig abgegrenzt, anteilig zu tragen. Die Verpflichtung zur Bezahlung der Betriebs- und Nebenkosten zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer beginnt ab dem Tag der Übergabe des Bestandsgegenstandes....

...

IX.

KAUTION

(1) Zur Sicherung aller Ansprüche des BG aus dem gegenständlichen Bestandverhältnis verpflichtet sich der BN bei Übergabe des Bestandobjektes eine Kautions in Höhe des Entgelts für drei Monate an den BG zu leisten. Der Eingang dieser Kautions beim BG ist Bedingung für das rechtsgültige Zustandekommen des Bestandsvertrages.

(2) Dem BN steht es auch frei, anstelle dieses Betrages dem BG eine abstrakte Bankgarantie eines erstklassigen österreichischen Geldinstitutes in der angeführten Höhe zu übergeben, wobei diese Bankgarantie gegebenenfalls rechtzeitig vor deren Ablauf bis zur ordnungsgemäßen und vollständigen Räumung des Objektes zu verlängern oder durch eine neue Bankgarantie zu ersetzen ist.

(3) Der BN hat keinen Anspruch darauf, dass während des laufenden Vertragsverhältnisses der BG irgendwelche seiner Ansprüche aus der Kautions deckt, der BG hat vielmehr Anspruch darauf, dass die Kautions bis zur Vertragsbeendigung in voller Höhe zur Verfügung steht.

(4) Die Rückzahlung der Kautions erfolgt nach ordnungsgemäßer Rückgabe des Bestandgegenstandes an den BG und nach erfolgter Nebenkostenabrechnung gemäß Pkt. V. dieses Vertrages; daher muss die Mindestlaufzeit der Bankgarantie die gemäß IX.(1) zu übergeben ist auf den 30.6. des auf den Ablauf der vereinbarten Bestandsdauer folgenden Jahres lauten....

..."

Mit Vorhalt vom 31.01.2019 wurde den Parteien die Sach- und Rechtslage nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt gab am 15.02.2019 eine Stellungnahme ab. Es verwies zunächst auf das bisherige Vorbringen und führte ergänzend aus, zum Einwand, dass die Nichtberücksichtigung von Bedingungen in gebührenrechtlicher Hinsicht eine unsachliche Differenzierung gegenüber der Berücksichtigung von Bedingungen in anderen Rechtsmaterien (z.B. Grunderwerbsteuergesetz) darstelle und verfassungsrechtlich bedenklich sei, sei zu bemerken, dass das Finanzamt bestehende Gesetze zu vollziehen

habe. Eine Überprüfung, ob ein Gesetz oder einzelne Bestimmungen eines Gesetzes verfassungswidrig seien, obliege nicht dem Finanzamt.

Die Bf gab hierzu keine Stellungnahme ab.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes des Finanzamtes A.

3. Rechtslage und Erwägungen

3.1. Zustandekommen des Vertrages, Bedingung und Genehmigung

Im III. Abschnitt des GebG ist unter der Überschrift "Gebühren für Rechtsgeschäfte" in § 15 Abs. 1 leg. cit. normiert, dass Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft im Inland errichtet und von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung. Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung *einer Behörde oder eines Dritten*, so entsteht die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung (§ 16 Abs. 7 GebG).

Nach § 17 Abs. 4 GebG 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.

Aus dem Zusammenspiel dieser gesetzlichen Bestimmungen erhellt nun, dass Voraussetzung für eine rechtsrichtige Vergebührung eines Rechtsgeschäftes zuerst das Vorliegen eines gültig zustande gekommenen Rechtsgeschäftes und einer darüber errichteten Urkunde ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 40 zu § 15 GebG; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 26. Juni 1996, 93/16/0077). Daran anschließend ist zu beurteilen, ob und wann hiefür die Gebührenschuld entstanden ist.

Die in § 33 TP 5 GebG behandelten Bestandverträge sind nach § 1090 ABGB Konsensualverträge, wonach jemand eine bestimmte Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis zum Gebrauch erhält (Fellner, a.a.O., Rz 5 zu § 33 TP 5; VwGH vom 7. Dezember 1976, 2359/76). Derartige zweiseitig verbindliche Konsensualverträge kommen im Zeitpunkt der Willenseinigung über die von den beiden Vertragspartnern jeweils zu erbringenden Leistungen, nämlich Überlassung der Bestandsache und Höhe des Bestandzinses, zustande (Fellner, a.a.O.; OGH vom 14. September 1999, 4 Ob 238/99z).

In vorliegendem Fall haben die Vertragsparteien Willenseinigung darüber erzielt, dass eine bestimmte Liegenschaft samt den darauf befindlichen, noch zu adaptierenden

Räumlichkeiten für eine gewisse Zeit gegen das vereinbarte Entgelt in Bestand gegeben bzw. genommen werde. Die Parteien haben in der Vertragsurkunde das Bestandobjekt ausführlich und detailliert, unter Beifügung von Plänen, umschrieben, den Beginn und die Dauer des Mietverhältnisses sowie den Bestandzins der Höhe und den Entrichtungsmodalitäten nach genau und präzise festgelegt. Ihren Willen, den Bestandvertrag genau in dieser Form abschließen zu wollen, haben die Parteien dann auch durch die beiderseitige Unterfertigung am Ende der Urkunde dokumentiert. Das Vorliegen von Mängeln in dieser Willensbildung oder anderer formeller Mängel ist auch dem Akteninhalt nicht entnehmbar. Damit kann kein Zweifel am gültigen Zustandekommen des Mietvertrages bestehen (Fellner, a.a.O., Rz 7).

Die von den Vertragsparteien selbst beigefügte Bedingung in Punkt IX. des Vertrages, dass der Eingang der Kautions in Höhe eines Entgeltes für drei Monate beim BG bzw. die Übergabe einer abstrakten Bankgarantie Voraussetzung für das rechtsgültige Zustandekommen des Bestandvertrages sei, kann daran nichts ändern (§ 17 Abs. 4 GebG, siehe oben Punkt 3.2.).

Gleiches gilt für die Betriebsgenehmigung nach Punkt III. (3) des Vertrages. Der gegenständliche Bestandvertrag war nicht unmittelbar von der Behörde genehmigungspflichtig, vielmehr haben die Vertragsparteien festgehalten, dass der Vertrag mit sofortiger Wirkung aufgelöst wird, wenn der BN bis zum 31. Dezember 2015 keine Betriebsgenehmigung erwirken kann. Dies ist eine von den Beteiligten beigefügte Bedingung, welche im Sinne des § 17 Abs. 4 GebG unbeachtlich ist (siehe oben Punkt 3.2.).

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 1971, 856/71, zu verweisen (siehe auch Fellner, a.a.O., Rz 33 zu § 17), wo die damaligen Vertragsparteien ausdrücklich vereinbart hatten, dass der Mietvertrag erst bei Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Beibringung einer Bankgarantie) rechtswirksam werde. Hiezu hat der VwGH erkannt, dass durch die beiderseitige Unterfertigung der Urkunde die für den Abschluss des Vertrages notwendige Willensübereinstimmung gegeben war (und sohin von einem gültig zustande gekommenen Rechtsgeschäft ausgegangen werden konnte). Lediglich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag, nämlich die Überlassung des Bestandobjektes und im Gegenzug dazu die Verpflichtung zur Entrichtung des Bestandzinses, sollten erst nach Eintritt der Bedingung erfüllt werden. Derartige, von den beteiligten Vertragsparteien vereinbarte, rechtsgeschäftliche Bedingungen, die bloß die vereinbarungsgemäße Durchführung eines rechtsgültig abgeschlossenen Vertrages ermöglichen, wie etwa bau- und gewerbebehördliche Bewilligungen oder Genehmigungen, sind aber nach dem klaren Wortlaut des § 17 Abs. 4 GebG auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss.

Anders verhält es sich mit so genannten Rechtsbedingungen, die sich nicht auf eine Parteienvereinbarung, sondern auf eine gesetzliche Anordnung gründen. Hauptsächlicher Anwendungsfall ist die Genehmigungsbedürftigkeit eines Rechtsgeschäftes (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, Rz 4 zu § 897) und ist in diesem Sinne in § 16 Abs. 7 GebG

normiert, dass die Gebührenschuld für ein beurkundetes Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung entsteht, wenn das Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf. Mit den im § 16 Abs. 7 GebG angeführten Genehmigungen oder Bestätigungen sind nur solche gemeint, die für das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes rechtlich bedeutungsvoll sind (Fellner, a.a.O., Rz 62 zu § 16), nicht aber jene, die bloß für die Durchführung eines Vertrages erforderlich sind.

3.2. Option als bedingte Leistung

Gemäß § 33 TP 5 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 im Allgemeinen von 1vH.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände grundsätzlich die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Nicht nur § 26 GebG behandelt bedingte Leistungen als unbedingte, sondern auch gemäß § 17 Abs. 4 GebG 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 Gesetzgeber zeigt in Gestalt des § 17 Abs. 4 GebG, dass er jene Bedingung, die in der Genehmigung durch einen der Vertragsteile gelegen ist, als dem Eintritt der Gebührenpflicht nicht entgegenstehend behandeln will. Aufgrund dieses eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes ist daher die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG auf Optionen anzuwenden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass vom Finanzamt bei der Bemessung der Gebühr auch der Wert der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu Recht miteinbezogen wurde (BFG 07.08.2014, RV/7102707/2010; UFS 30.11.2006, RV/2012-W/06, 28.8.2008, RV/0366-I/08).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch "Optionsausübung" nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; siehe auch: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, Rzn. 39-41 zu § 26 mit weiterer Judikatur; Steiner, JBI 1999, 137; Frotz/Hügel/Popp, GebG §§ 15 bis 18, BI 2k ee; Alexander Stiglitz, Anmerkung zu „Gebührenpflicht bei Verlängerungsoptionen bei Bestandverträgen“, GeS 2009/6/240; UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; UFS 29.4.2009, RV/2786-W/02 in BFG 07.08.2014, RV/7102707/2010).

Der VwGH 20.4.1967, 37/67 hat betont, dass dem Gebührengesetz eine Unterscheidung zwischen einem bedingten und einem unvollständigen Rechtsgeschäft nicht bekannt

ist, und dass in der Einräumung einer Option (Potestativbedingung) ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen ist. In den Erkenntnissen VwGH 1.9.1994, 93/16/0159 und VwGH 31.5.1995, 94/16/0237, die in Fällen der Verlängerungsoption ergangen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich klargestellt, dass das Wesen der Option als Gestaltungsrecht, wodurch einem Partner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen, auch für die Verlängerungsoption gilt. Eine Verlängerungsoption basiert auf einem bereits vorher abgeschlossenen Rechtsgeschäft. Das Gebührengesetz möchte Rechtsgeschäfte besteuern und ein solches liegt in Gestalt einer Option schon vor. Eine durch Ausübung einer Option eingeräumte Vertragsverlängerung bewirkt nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Im Falle einer Option bedarf es keiner neuerlichen Willenseinigung beider Vertragsparteien, sondern lediglich der einseitigen Willenskundgebung der optionsberechtigten Partei, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen (BFG 07.08.2014, RV/7102707/2010).

3.3. Eine tatsächliche frühere Beendigung des Bestandvertrages (ohne Ausübung der Verlängerungsoption) ist für die Bestandsdauer unbeachtlich

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Vertrages. Gemäß § 17 Abs. 4 GebG 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. Nach Abs. 5 dieser Bestimmung heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben der Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Im Allgemeinen wirkt die Auflösung des Rechtsgeschäftes bei Dauerschuldverhältnissen ex nunc (zB OGH 5.11.1968, 4 Ob 57/68). Die Auflösung ex nunc hat aber auf das Entstehen der Gebührenschuld und den entstandenen Abgabensanspruch keine Auswirkung (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 39). Der VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606 hat festgehalten, dass die Gebühr „*nur von der ausdrücklich rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer und nicht ausgehend von der tatsächlichen Dauer zu entrichten*“ ist.

"Das hat nicht nur für die tatsächliche Fortsetzung eines Bestandverhältnisses über die urkundlich vereinbarte Dauer hinaus, sondern auch für die tatsächliche Verkürzung zu gelten."

Der VwGH führte dazu aus, dass sich dies auch aus § 17 Abs. 5 GebG ergibt, wonach u.a. die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die einmal entstandene Gebührenschuld nicht aufheben. Da es nach dieser Bestimmung unbeachtlich ist, ob ein beurkundetes Rechtsgeschäft in weiterer Folge überhaupt aufrecht

erhalten oder ausgeführt wird, ist es im vorliegenden Fall auch unmaßgeblich, ob die BN das Objekt überhaupt benützt hat bzw. nur kurzfristig.

Die Gebühr ist somit von der rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer zu erheben. Auf die tatsächliche Dauer kommt es nicht an, auch wenn diese im Zeitpunkt der Bemessung bekannt ist (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 122).

3.4 vorläufiger Bescheid, § 200 (1) BAO

§ 200 BAO lautet auszugsweise:

"(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt...."

In gegenständlichem Fall erfolgte die Gebührenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da in Punkt V. Entgelt unter Punkt 1) Bestandzins ein jährlicher umsatzorientierter Bestandzins in Höhe von 10% des Jahresnettoumsatzes (Umsatzbestandzins) vereinbart wurde, monatlich mindestens jedoch EUR 30,00/m² (Basisbestandzins für die Geschäftsfläche) sowie EUR 6,5/m² (Basisbestandzins für die Lagerfläche).

Da im Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch das Finanzamt der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war, da keine Aufstellung der Umsätze vorlag, der umsatzorientierte Hauptbestandzins in Höhe von 10% des Netto-Umsatzes noch nicht berechnet werden konnte und das Finanzamt daher seiner Gebührenfestsetzung nur den vereinbarten Mindestbestandzins zugrunde legen konnte, erfolgte die Bescheiderlassung zu Recht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Da laut Ausführungen in der Beschwerde weder die Kautions- bzw. die Bankgarantie noch das Mietobjekt übergeben wurden, ist davon auszugehen, dass auch kein Umsatzabhängiges Entgelt geflossen ist. Der Bescheid war daher auf Grund des Wegfallens der Ungewissheit gemäß § 200 (2) BAO für endgültig zu erklären.

3.5 Beweise

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182).

Zu den angebotenen Beweisen im Hinblick auf das Zustandekommens des Bestandvertrages ist zu sagen, dass der Bestandvertrag aktenkundig ist und der Akt des m hinsichtlich der Betriebsgenehmigung sowie die Einvernahme des Geschäftsführers insofern obsolet sind, als sie auf Grund der vorliegenden, hier zu beurteilenden Urkunde, an der entstandenen Gebührenpflicht nichts zu ändern vermögen.

Wird die mündliche Verhandlung trotz eines rechtzeitigen Antrages unterlassen, so verletzt dies Verfahrensvorschriften. Dies führt jedoch nur dann zur Aufhebung durch den VwGH, wenn die Verletzung als "wesentlich" zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, 97/13/0138; 27.1.2009, 2008/13/0199; 29.7.2010, 2006/15/0215; 20.12.2012, 2009/15/0033). In vorliegendem Fall konnte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben, da das gefertigte Gericht auch bei Durchführung der mündlichen Verhandlung zu keinem anderen Ergebnis gelangen hätte können.

Die Beschwerde war daher aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

4. Nichtzulassung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 18. Juni 2019