

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Isolde Zellinger in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Ebner Aichinger Guggenberger Rechtsanwälte GmbH, Sterneckstraße 35, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 10. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. September 2019 betreffend Gebühren 2019, ***ErfNr***, ***StNr***, uRecht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise dahingehend stattgegeben, dass die Bemessungsgrundlage 31.271,20 € und die Gebühr 312,71 € beträgt.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Bestandvertrag 1997

Die ***C*** GmbH (nunmehr ***Bf***, Bestandgeberin, =BG) war Leasingnehmerin der Liegenschaft EZ XY.

Mit Bestandvertrag vom 9.6.1997 hat diese auf unbestimmte Zeit, jedoch mit einseitigem Kündigungsverzicht für 18 Jahre, zum Zwecke der Errichtung und Betreibung einer Waschstraße eine Teilfläche von 1.000 m² an die ***A*** GmbH, Bestandnehmerin, =BN, vermietet.

Im Bestandvertrag finden sich folgende entscheidungsrelevante Regelungen:

Punkt IV.:

Die BG, hat nach Vertragsende das Entscheidungsrecht, ob die ober- und unterirdischen Bauten zum Zeitwert in ihr Eigentum übergehen, mit Ausnahme der Fahrnisse und firmenspezifischen Werbehinweise oder ob die erbrachten Investitionen zur Gänze oder teilweise durch die BN zu

entfernen und der ehemalige Zustand wiederherzustellen ist.

Festgehalten wird, daß das in Bestand genommene Grundstück bei Vertragsabschluß eine unbebaute unbefestigte eingeebnete Beschaffenheit aufweist.

Punkt VII.:

Grundstückslasten werden von der BN anteilig (nach der Größe der Bestandfläche) getragen.

Betriebskosten, welche aus dem Betrieb der Waschanlage anfallen, nämlich Kanalbenutzungs-, Entwässerungs-, Strom-, Wasser-, Telefon-, Müllabfuhr-, Straßenreinigungs-, Rauchfangkehrer- und ähnliche Gebühren trägt die BN zur Gänze.

Die BN hat zudem folgende Kosten zu tragen: zB Gesamtkosten für die Errichtung der Waschanlage, Kosten für die Errichtung der Staubsaugerplätze inkl. der Verlegung der Stromzufuhrkabel, Kosten der Asphaltierung, 50 % der Kanalgrabungskosten, 70 % aller Anschlusskosten wie Strom, Wasser, Kanal.

Punkt VIII.:

Die BN räumt der BG für den Fall der Veräußerung der Waschstraßenbetriebsanlage ein Vorkaufsrecht ein.

Zusatzvereinbarung 2015

Nach Beendigung des Kündigungsverzichts der *****Bf*****, nunmehrige Beschwerdeführerin, = Bf., haben die Vertragsparteien - nachdem sie feststellen, dass die Bf. die vermietete Liegenschaft EZ XY per 31.1.2016 kaufen wird - die folgende Zusatzvereinbarung vom 7.12.2015 zum Bestandvertrag vom 9.6.1997 abgeschlossen:

Zwischen BG und BN wird Folgendes vereinbart:

- 1. Ab 1. Februar 2016 beträgt der neue Bestandzins € 2.250,- (Euro zweitausendfünfhundert) zzgl. USt. in gesetzlicher Höhe.*
- 2. Die BG verzichtet auf ihr Recht zur ordentlichen Kündigung des Bestandvertrages für weitere 15 Jahre, d.h. bis zum 31. Jänner 2031.*
- 3. Weiters wird die BN bis 31.12.2016 zur Verbesserung der Attraktivität des Standortes Investitionen in der Höhe von € 300.000,- tätigen.*

Alle anderen Punkte des o.a. Bestandvertrages bleiben unverändert.

Erstinstanzliches Verfahren

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung beim Selbstberechner, *****ABNr*****, hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) festgestellt, dass für obige Zusatzvereinbarung eine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr nicht erfolgt ist.

Mit **Festsetzungsbescheid gemäß § 201 BAO vom 12.9.2019** hat das GVG daher die Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) in Höhe von 3.312,71 € erstmalig festgesetzt, wobei es für die

Bemessung den Differenzbetrag zwischen Bestandzins lt. Bestandvertrag vom 9.6.1997 und Bestandzins lt. Zusatzvereinbarung und die vereinbarte Einmalzahlung herangezogen hat.

Differenz Bestandzins (inkl. USt)	868,64 €
X 36 (Vertragsdauer in Monaten)	31.271,20 €
Einmaliger Investitionsbeitrag	300.000,00 €
Bemessungsgrundlage	331.271,20 €
1 % Gebühr	3.312,71 €

Mit **Beschwerde vom 9.10.2019** wendet die Bf. dagegen ein, dass die Investitionskosten nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Gemäß Punkt IV. des Bestandvertrages vom 9.6.1997 sei vorgesehen, dass die Bauten zum Zeitwert in das Eigentum der Bf. übergehen und die Bf. daher verpflichtet sei, den Zeitwert der Investitionen an die BN zu erstatten.

1. Die Einbeziehung der Investitionskosten sei daher schon dem Grunde nach unrichtig: *Bei dem gegenständlichen Investitionsbetrag zur Verbesserung der Attraktivität des Bestandsobjektes handelt es sich ausschließlich um Investitionen, die untrennbar mit dem Bestandsobjekt verbunden sind. Eine Ungewissheit hinsichtlich der Ersatzpflicht liegt sohin nicht vor.*
*Die Behörde erster Instanz verkannte, dass neben wiederkehrenden Zahlungen zu erbringende einmalige Leistungen eben nicht schlechthin und ausnahmslos in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen sind; vielmehr sind einmalige Leistungen nach der ständigen Rechtsprechung nur dann in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, sofern die einmalige Leistung in einem unmittelbaren Bezug zur Überlassung der Bestandsache stehen (vgl. RIS-Justiz VwGH 24.4.1978, [1610/75](#) und VwGH 7.12.1977, [1005/75](#); Twardosz, *Gebührengesetz*, § 33 TP 5 Rz 53). Einmalige Leistungen, die bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen gem. [§ 33 TP 5 Abs. 3 Z 1 GebG](#) e contrario nur dann vor, wenn nach den Vereinbarungen keine Erstattung erfolgen soll, wie etwa bei einer Mietvorauszahlung, welche bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückverrechnet wird (vgl. VwGH 14.11.1996, [95/16/0278](#) und VwGH 29.1.2009, [2008/16/0055](#)).*
2. Jedenfalls sei die Einbeziehung der gesamten Investitionskosten aber der Höhe nach unrichtig, weil aufgrund des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) lt. ständiger Rechtsprechung einmalige Leistungen lediglich anteilmäßig ($3/15 = 60.000 \text{ €}$) in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden dürften (vgl. *Twardosz, Gebührengesetz*,

§ 33 TP 5 Rz 53, VwGH 29.1.2019, [2008/16/0055](#) und VwGH 19.12.2017, [Ra 2017/16/0091](#)).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2019** hat das GVG die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil die Verpflichtung nach Punkt 3. der Zusatzvereinbarung - zur Verbesserung der Attraktivität des Standortes Investitionen in Höhe von 300.000 € zu tätigen - in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Abschluss des Bestandvertrages über das Bestandsobjekt stehe und eine Einheit mit der Festlegung des neuen Bestandzinses bilde. Nach Vertragspunkt IV. des Bestandvertrages vom 9.6.1997 habe die BG das Entscheidungsrecht, ob die Bauten zum Zeitwert in ihr Eigentum übergehen oder ob die erbrachten Investitionen zur Gänze oder teilweise durch die BN zu entfernen seien. Es werde weder eine Ablöse oder Entschädigung des anteiligen Zeitwertes durch die BG vereinbart, noch werde über eine Amortisationsdauer der Investitionen eine vertragliche Aussage getroffen. Dadurch würden die Investitionen das Schicksal des Bestandentgeltes teilen und seien zur Gänze der Gebührenbemessung nach [§ 33 TP 5 GebG](#) zu unterziehen.

Mit **Vorlageantrag vom 30.10.2019** stellt die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG, weil es für sie nicht nachvollziehbar sei, warum das GVG trotz Punkt IV. des Bestandvertrages fälschlicherweise davon ausgegangen sei, dass weder eine Ablöse noch eine Entschädigung des anteiligen Zeitwertes vereinbart worden sei. Am 3.12.2019 hat das GVG die Beschwerde vorgelegt.

BFG Verfahren

Mit Beschluss vom 18.6.2020 hat das BFG Fragen zum Eigentum an der Waschstraße, zu den Investitionen und zur Ablöse gestellt und die Vorlage allfälliger ergänzender Schriftstücke erbeten.

Die Bf. hat daraufhin mit Schreiben vom 9.7.2020 unter anderem mitgeteilt, dass neben dem Bestandvertrag vom 15.5.1997 sowie der Zusatzvereinbarung vom 7.12.2015 keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen existieren. Das zivilrechtliche Eigentum der BN an der Waschstraße ergäbe sich insbesondere aus Vertragspunkt IV. und daraus, dass der Wert der Waschstraße wesentlich über deren Entfernungskosten hinausgehe und die BN für den Fall der Veräußerung der Waschanlage der BG ein Vorkaufsrecht einräumt. Die BN habe Investitionen in Höhe von 261.800 € getätigt ("Waschhalle innen/außen, Installationen (Wasser/Elektro), Heizung, Maschine, Werbemittel, Lärmschutzwand"). Der Zeitwert müsste allenfalls unter Beiziehung eines Sachverständigen festgestellt werden.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 21.7.2020 hat das BFG Fragen betreffend Zweck und Zustandekommen des Punkt 3. der Zusatzvereinbarung gestellt, welche die Bf. sinngemäß dahingehend beantwortet hat, dass die BG den Kündigungsverzicht verlängert habe, damit die Investitionen für die BN auch wirtschaftlich rentabel wären. Es habe ein beiderseitiges Interesse am Fortbetrieb einer (gepflegten) Waschstraße bestanden und die Zinshöhe sei

unabhängig von den Investitionen ausschließlich vom Wert der Liegenschaft ausgemessen worden.

„Damit die BN die Investitionen wirtschaftlich darstellen kann, hat sie einen längeren Kündigungsverzicht seitens der BG benötigt, ansonsten hätte die Bestandgeberin investiert und bereits zehn Jahre später räumen müssen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 33 TP 5 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, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind nach [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechenden vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Gemäß [§ 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.

2. Rechtliche Beurteilung

Einziger Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist die Frage, ob die vertraglich vereinbarten Investitionskosten der BN in Höhe von 300.000 € gemäß Punkt 3. der Zusatzvereinbarung zur Gänze oder allenfalls teilweise in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr mit einzubeziehen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der BN verpflichtet hat, um in den Genuss der Gebrauchsrechte an der Bestandsache zu gelangen.

Als „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, ist der Preis (die Leistungen, die der BN für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat) anzusehen (VwGH vom 8.2.1973, [0622/71](#)).

Zum Bestandentgelt gehören auch Leistungen, zu denen sich der BN für das Bestandobjekt verpflichtet hat und die entweder gleich bei ihrer Ausführung oder später bei Lösung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des BG fallen oder darin ohne Ersatzleistung an den BN verbleiben, wie z.B. Errichtungen baulicher Art, auch Neu-, Um- und Zubauten. Die auf Grund des Bestandvertrages zu tätigen Investitionen sind Teil des

Preises, der für die Überlassung des Gebrauches des Bestandobjektes zu leisten war (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 91 zu [§ 33 TP 5 GebG](#)).

Weil es grundsätzlich zu den Pflichten des BG gehört, dem BN die Sache in jenem Zustande zu übergeben, der den ordentlichen Gebrauch erlaubt, gehören insbesondere Aufwendungen eigener Mittel des BN, mit denen ein geeigneter Bestandgegenstand entschädigungslos erst geschaffen bzw. ein gebrauchsfähiger Zustand hergestellt wird, zum „Preis“ (vgl. VwGH vom 22.2.1968, [1176/67](#) und VwGH vom 20.8.1996, [93/16/0097](#)).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, aaO, Rz 77 zu [§ 33 TP 5 GebG](#)).

Das GVG begründet seinen Bescheid mit einer Investitionspflicht der BN, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Abschluss des Bestandvertrages stehe und eine Einheit mit der Festlegung des neuen Bestandzinses bilde.

Im gegenständlichen Fall ist allerdings fraglich, ob sich die BN zur gegenständlichen Investition zur Verbesserung der Attraktivität des Standortes tatsächlich verpflichtet hat, oder ob die BN dadurch, dass sie diese „tätigen wird“, lediglich berechtigt wurde. Sind die getätigten Investitionen Vertragszweck aber keine (klagbare) Pflicht, so kommt eine Einbeziehung der Investitionskosten nicht in Betracht.

Dies kommt sehr deutlich in dem Erkenntnis (verstärkter Senat) des VwGH vom 8.2.1973, [0622/71](#), zum Ausdruck:

Aus dem strittigen Vertrag geht nun zweifelsfrei hervor, daß der Beschwerdeführer auf eigene Kosten zur Errichtung der Tiefgarage samt Nebenbetrieben auf dem ihm zur Benutzung überlassenen Grundstück verpflichtet war. Das erhellt aus § 6 des Vertrags, in dem festgehalten wurde, daß der Beschwerdeführer berechtigt und verpflichtet ist auf dem Bestandgegenstand das vom Stadtsenat und vom Gemeinderat ... genehmigte Projekt auszuführen. Diese vertraglich übernommene Verpflichtung war also Voraussetzung dafür, daß dem Beschwerdeführer die Bestandrechte überhaupt übertragen wurden. ... Der streitgegenständliche Vertrag läßt deutlich erkennen, daß die Errichtung dieser Baulichkeiten nicht bloßer Vertragszweck, sondern zugleich auch Gegenstand der Leistungen des Beschwerdeführers war, die die Stadtgemeinde auch im Klageweg durchsetzen hätte können (vgl. § 4 des Vertrags). ... Der Beschwerdeführer übersieht, daß nach der Rechtsprechung des VwGH im Fall einer vertraglichen Verpflichtung zu bestimmten Investitionen die Kosten derselben in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

In diesem Sinn hat die BN nach dem Bestandvertrag aus dem Jahr 1997 lediglich eine Grundstücks(teil)fläche von ca. 1000 m² in Bestand genommen, welche „eine unbebaute unbefestigte eingeebnete Beschaffenheit aufweist“. Die Fläche sollte dem „Zwecke der

Errichtung und Betreibung einer Waschstraße“ dienen. Bestandgegenstand war und ist daher die unbebaute Grundstücksfläche, was auch im Einklang mit der Höhe des Bestandzinses (1997 umgerechnet rd. 1.800 € brutto, nunmehr 2.250 €) steht. Die Waschstraße befindet sich als Superädifikat im Eigentum der BN (für welches ein zeitlich begrenztes Benützungsrecht an der Liegenschaft unabdingbare Voraussetzung ist). Die BN hätte die gegenständliche Sanierung der ihr gehörigen Waschstraße jedenfalls auch ohne Zustimmung der Bf. vornehmen dürfen. Die BN hatte schon im Jahr 1997 die Gesamtkosten für die Errichtung der Waschanlage zu tragen. Damals hat die Abgabenbehörde die Errichtungskosten nicht in die Gebührenbemessung einbezogen.

In der Zusatzvereinbarung von 2015 vereinbaren BG und BN nunmehr in 3 unabhängigen, locker aneinandergereihten Vertragspunkten 1. eine Erhöhung des Bestandzinses, 2. einen weiteren Kündigungsverzicht und 3. die Investitionen der BN. Der reine Wortlaut der Vereinbarung lässt nach Ansicht des BFG keine unbedingte Verpflichtung zu Investitionen erkennen bzw. bewirkt die gemeinsame Aufzählung im Text noch keine *Einheit* von neuem, erhöhtem Bestandzins und den von der BN beabsichtigten Investitionen. Auch wenn die konkrete Ausgestaltung der Zusatzvereinbarung Vorteile für beide Vertragspartner ergeben hat, kann von einer Investitionsverpflichtung der BN, im Sinne einer synallagmatischen Verbindung zwischen Bestandrecht und Investition, nicht gesprochen werden, vielmehr waren die von der BN beabsichtigten Investitionen nach den Angaben der Bf. lediglich das Motiv bzw. der Anstoß für die Verlängerung ihres Kündigungsverzichtes.

Mögen auch beide Vertragsteile Interesse an einer Verbesserung der Attraktivität des Standortes gehabt haben, so ist unbestreitbar, dass die wesentlichen Investitionen der BN primär das Superädifikat an sich (Waschhalle, Installationen, Heizung, Maschine) betreffen. Die BN nimmt damit aber nicht Investitionen in den Bestandgegenstand (unbebautes Grundstück), sondern in das ihr gehörige - rechtlich getrennte - Superädifikat vor.

Sind Investitionen nicht für ein Objekt, das Gegenstand des Bestandvertrages ist, zu leisten, sondern für ein Objekt, welches im Eigentum der BN verbleibt, fallen diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr. Diese Kosten sind weder an den BG zu leisten noch wirken sich diese Kosten im Vermögen des BG aus. Auch im gegenständlichen Fall wirken sich die Kosten der Errichtung des Superädifikates nicht im Vermögen der Verpächter aus, da das Superädifikat im Eigentum der Pächterin verbleibt. Da sich die Investitionskosten für das Superädifikat nicht im Vermögen der Verpächter auswirken, sondern nur im Vermögen der Pächterin, können diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einbezogen werden (BFG 30.4.2015, [RV/7102437/2011](#)).

Nicht zuletzt spricht gegen die Einbeziehung der Investitionen in den „Preis“ auch der wirtschaftliche Aspekt, dass diese nach Aussage der Bf. und in Anbetracht der Zinshöhe keinen Eingang in die neue, erhöhte Ausmessung des Bestandentgeltes gefunden haben.

Zu dem Beschwerdevorbringen, dass keine Erstattung vereinbart worden sei, ist anzumerken, dass sich das Wahlrecht der Bf. im Punkt IV., welches - für den Fall der Beendigung des Bestandvertrages - zwischen Entfernung des Superädifikates oder Heimfall besteht, an die allgemein gültigen Regelungen des Zivilrechtes anlehnt, wonach der Eigentümer eines Superädifiktes das Bauwerk auf Verlangen des Grundeigentümers beseitigen muss, sofern er es nicht aufgrund einer besonderen Abrede auf den Grundeigentümer zu übertragen hat. Bereicherungsrechtlich hätte die Bf. sodann einen ihr zufallenden Vorteil zu vergüten. Dem Einwand der Bf., dass sie bei Vertragsbeendigung verpflichtet sei, den Zeitwert der Investitionen an die BN zu erstatten, kommt daher Berechtigung zu.

Die Investitionskosten sind daher nicht Teil der Bemessungsgrundlage und war daher die Gebühr spruchgemäß zu vermindern.

3. 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.

Diese Voraussetzungen treffen im gegenständlichen Fall nicht zu, da die Entscheidung im Einklang mit der angesprochenen Literatur und der zitierten Judikatur des VwGH erfolgt ist, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.