

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BECK & DÖRNHÖFER & PARTNER RECHTSANWÄLTE OG, Colmarplatz 1, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerde vom 10. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8. Jänner 2020, Steuernummer , ERFNR ***1***, betreffend Gebühren 2020 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Strittig ist im Beschwerdeverfahren, ob es sich beim gegenständlichen Bestandvertrag um einen - wie von der beschwerdeführenden Partei behauptet - Vertrag über die Miete von Wohnraum (§ 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG) oder um einen - wie von der belangten Behörde vertreten - Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält (§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG), handelt.

Mit Schreiben vom 14. November 2019 beantragte die beschwerdeführende Partei - unter Vorlage des beschwerdegegenständlichen Mietvertrages - die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG mit null Euro. Begründend führte die beschwerdeführende Partei aus, dass die Vermietung eines näher bezeichneten Grundstückes, auf dem ein Superädifikat in Form eines Ferienhauses errichtet sei, ausschließlich zu Wohnzwecken erfolge, weshalb die Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung komme.

Nach Durchführung eines Vorhaltsverfahrens, in dessen Rahmen die beschwerdeführende Partei verschiedene Dokumente (Vormietverträge, Baubeschreibung des Superädifikates sowie eine Bilddokumentation des Superädifikates) vorgelegt hatte, erließ die belangte Behörde am 8. Jänner 2020 einen Bescheid mit dem die Gebühr für den Mietvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 786,42 Euro festgesetzt wurde. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass hier ein Grundstück mit Superädifikat, nicht jedoch ein Wohnraum vermietet worden sei.

Dagegen richtet sich die Beschwerde, in der die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen damit argumentiert, dass gemäß dem abgeschlossenen Mietvertrag die vermietete Liegenschaft nur zu Wohnzwecken in einem bereits bestehenden oder binnen drei Jahren noch zu errichtenden Superädifikat genutzt werden könne, weshalb die Gebührenbefreiung für Wohnräume zur Anwendung komme. Im Beschwerdefall handle es sich bei dem auf der Liegenschaft aufgeführten Gebäude um ein Wochenendhaus mit einem überdurchschnittlichen Standard, welches dazu bestimmt sei, in diesem zu wohnen. Der Gesetzeszweck des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG sei eindeutig dahingehend auszulegen, dass die "Vermietung zu Wohnzwecken" an sich begünstigt sein solle. Eine Wertung des Gesetzgebers, wonach der "Wohnzweck" nur in einem Gebäude und nicht auf einem zur Errichtung eines zu Wohnzwecken dienenden Superädifikates notwendig vermieteten Grundstück verwirklicht werden könne, hätte eine sachlich nicht gebotene Differenzierung zum Ergebnis und wäre gleichheitswidrig. Fest stehe, dass nach dem Vertragswillen selbst- und unmissverständlich ein Wohnraum als vermietet gelte und unabhängig von der sachenrechtlichen Konstruktion ausschließlich und unbestreitbar einzig und allein der Wohnraum (als Zweitohnsitz) im Vordergrund stehe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. Februar 2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und änderte den Bescheid dahingehend ab, dass sie die Gebühr für den Mietvertrag nunmehr mit 873,30 Euro festsetzte. Begründend führte sie aus, dass die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG Verträge über die Miete von Wohnräumen gebührenfrei belasse und somit die Befreiungsbestimmung die Überlassung eines Wohnraumes im Rahmen eines Bestandvertrages voraussetze. Gegenstand des Mietvertrages sei im Beschwerdefall jedoch eine näher bezeichnete Liegenschaft und nicht das auf dem Grundstück zu errichtende/errichtete Superädifikat. Auch wenn das Superädifikat Wohnzwecken diene, sei dieses nicht Gegenstand des Bestandvertrages, sodass kein Vertrag über die Miete eines Wohnraumes vorliege. Hinsichtlich der Höhe änderte die belangte Behörde die Berechnung dahingehend ab, dass sie anstelle des 18-fachen Jahresentgeltes (4.344 Euro x 18) zuzüglich Nebenkosten iHv 450 Euro nunmehr von einer zehnjährigen Dauer (4.344 Euro x 10) sowie einer zehnjährigen Verlängerungsoption (5.430 Euro x 8) zuzüglich Nebenkosten iHv 450 Euro ausgegangen ist.

Mit Vorlageantrag vom 10. März 2020 verwies die beschwerdeführende Partei auf ihr Vorbringen in der Beschwerde, ließ die höhenmäßige Abänderung durch die

Beschwerdevorentscheidung unwidersprochen und beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 20. März 2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schriftsatz vom 23. April 2020 legte die beschwerdeführende Partei eine am 20. August 2018 zwischen der Vermieterin (Mutter) und deren Nachmieter (Sohn) unterfertigte Erklärung vor, in der sie von ihrem gemäß dem mit der beschwerdeführenden Partei abgeschlossenen Vertrag zustehenden Recht, "innerhalb der Vertragsdauer den Eintritt eines anderen Interessenten zu gleichen Bedingungen in Vorschlag zu bringen", Gebrauch macht und den Nachmieter vorschlägt. Desweiteren legt die beschwerdeführende Partei einen am 3. Dezember 2015 unterfertigten Notariatsakt über die Schenkung auf den Todesfall des auf der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft befindlichen Superädifikates vor. Mit dieser Schenkung übertragen die Eltern des Mieters das auf der Liegenschaft befindliche in ihrem Eigentum stehende Superädifikat unentgeltlich mit Wirkung auf ihren Todesfall zur Gänze an ihren Sohn, den Mieter. Mit weiterer Eingabe vom 8. Jänner 2021 übermittelte die beschwerdeführende Partei ein zur Vorlage beim Bundesfinanzgericht bestimmtes Schreiben in dem sie bestätigt, dass sie in ihrer Eigenschaft als Vermieterin im Zuge des Abschlusses des Neuvertrages vom Übergang des Eigentumsrechts am Superädifikat informiert worden sei und „sämtliche von uns vorgegebenen Modalitäten eingehalten“ worden seien, sodass auch „die Zustimmung zum Neuabschluss des aktuellen Mietvertrages“ vorgelegen sei.

In ihrer im Rahmen des Parteiengehörs abgeforderten Stellungnahme vom 13. Jänner 2021 zu den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingebrachten Schriftsätzen der beschwerdeführenden Partei hielt die belangte Behörde an ihrer Rechtsansicht, wonach die Befreiungsbestimmung nur auf Wohnraummiets anzuwenden und im gegenständlichen Fall ausschließlich Grund und Boden und eben kein Wohnraum vermietet worden sei, fest. Die Befreiungsbestimmung komme daher im Beschwerdefall nicht zur Anwendung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Mietvertrag vom 30. September 2019 hat die beschwerdeführende Partei in ihrer Eigenschaft als Vermieterin mit einer näher bezeichneten Person als Mieter nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Mietvertrag über eine rund 400m² große, näher bezeichnete Parzelle eines bestimmten Grundstückes abgeschlossen:

"§ 1. Mietgegenstand

1. Die Vermieterin vermietet und der Mieter mietet die in der KG T gelegene Parzelle des Grundstückes Nr. 1268 mit der laufenden Orientierungsnummer T U-49 im Ausmaß von rund 400 m².

...

§ 2. Mietzweck

1. Die Vermietung erfolgt zu privaten Zwecken, und zwar zur Errichtung bzw. Belassung eines Superädifikates in Form eines Ferienhauses zur Nutzung als Wohnung zum Zwecke der Erholung und Freizeitgestaltung.

...

2. Jede Änderung des Mietzweckes bedarf der vorherigen Zustimmung der Vermieterin. Insbesondere darf der Mietgegenstand nicht für Geschäftszwecke oder sonstige gewerbliche oder gewinnbringende Tätigkeiten oder Unterlassungen verwendet werden.

...

§ 7. Bauführung, Veränderungen

1. Für jede Mietparzelle besteht ein Bauzwang dahingehend, dass darauf innerhalb von drei Jahren nach Abschluss des Mietvertrages ein Ferienwohnhaus in einer den Bebauungsvorschriften entsprechenden Weise zu errichten ist. Bei diesen errichteten bzw. zu errichtenden Bauwerken handelt es sich um Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB, welche für die Dauer dieses Vertrages auf dem Mietgegenstand belassen werden dürfen.

...

2. Für die Errichtung bzw. alle vom Mieter gewünschte Änderungen der Bauwerke ist die Zustimmung der Vermieterin erforderlich. Der Mieter hat sämtliche baubehördliche Genehmigungen zu erwirken und die diesbezüglich ihm erteilten Auflagen einzuhalten. Der Mieter hat weiters die Bestimmungen des Bebauungsplanes, den Flächenwidmungsplan und die Bestimmungen des Wasser- und Naturschutzrechtes einzuhalten.

3. Sämtliche Bauausführungen, Investitionen, Erhaltungsmaßnahmen das Superädifikat betreffend, Aufwendungen und sonstige Herstellungen aller Art erfolgen ausschließlich auf Kosten und Gefahr des Mieters.

...

§ 10. Rechte und Pflichten

...

4. Der Mieter des Mietgegenstandes und der Eigentümer der sich darauf befindlichen Bauwerke müssen identisch sein. Während der Mietvertragsdauer ist eine Übertragung der Bauwerke an Dritte nur mit Zustimmung der Vermieterin erlaubt.

Die Vermieterin ist zur Erteilung der Zustimmung verpflichtet, wenn

a) der Kaufpreis der Bauwerke nicht höher als deren Bauwert (im Sinne des § 6 Abs. 3 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes) ist und

b) mit dem Erwerber der Bauwerke ein Mietvertrag hinsichtlich des Mietgegenstandes geschlossen wird. Für den Abschluss eines solchen Mietvertrages gelten die Bestimmungen des §§ 11 dieses Vertrages.

...

6. Im Falle der Zwangsversteigerung des Bauwerkes ist die Vermieterin zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages berechtigt. Ein Ersteher des Bauwerkes tritt durch die Zuschlagserteilung nicht in den Mietvertrag ein. Es liegt im ausschließlichen Ermessen der Vermieterin, in diesem Fall mit dem Ersteher des Bauwerkes ein Mietverhältnis einzugehen oder die Entfernung des Bauwerkes zu begehren.

§ 11. Vorschlagsrecht

1. Der Mieter ist berechtigt, der Vermieterin innerhalb der Vertragsdauer für den Fall der beabsichtigten Veräußerung des Bauwerkes eine Person zum Mietvertragsabschluss vorzuschlagen.

2. In diesem Fall ist zunächst die Vermieterin berechtigt, das Bauwerk zum Bauwert gemäß § 10 Abs. 4 lit a) zu erwerben. Im Streitfall über dessen Höhe ist die Bestimmung des § 10 Abs. 5 analog anzuwenden.

Übt die Vermieterin dieses Recht aus, steht dem Mieter kein wie immer gearteter Anspruch gegen die Vermieterin aus der Tatsache zu, dass die vorgeschlagene Person einen höheren Preis als den Bauwert zu zahlen bereit war.

3. Wenn die Vermieterin dieses Recht nicht ausübt, ist sie unter folgenden Voraussetzungen verpflichtet, mit dem vorgeschlagenen Nachmieter einen neuen Mietvertrag abzuschließen:

a) die Dauer des neuen Mietvertrages beträgt zehn Jahre, mieterseitige Option auf weitere zehn Jahre (analog § 4)

b) es liegen keine schwerwiegenden Gründe gegen die Person des Nachmieters vor, wobei das Vorliegen dieser Gründe von der Vermieterin im Einzelnen darzulegen ist.

c) wenn der Nachmieter für das Bauwerk keinen höheren als den der Vermieterin anzubietenden Kaufpreis bezahlt.

Liegt auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht vor, ist die Vermieterin zum Vertragsabschluss mit dem vorgeschlagenen Nachmieter nicht verpflichtet. Dem Mieter entstehen daraus keine wie immer gearteten Ansprüche gegen die Vermieterin.

§ 12. Untervermietung/Weitergabe

1. Dem Mieter ist es nicht gestattet, den Mietgegenstand oder die darauf errichteten Baulichkeiten zur Gänze unterzuvermieten.

...

§ 13. Haftung

1. Soweit dem Mieter von der Vermieterin gemäß dieses Vertrages gestattet wird, ein Superädifikat zu errichten und während der Vertragsdauer zu belassen, erfolgt die entsprechende Bauführung ausschließlich auf Kosten und Risiko des Mieters. ...

...

4. Der Mieter erklärt bereits jetzt, die Vermieterin hinsichtlich aller Nachteile im Zusammenhang mit den von ihm vorgenommenen Bauführungen bzw. Veränderungen am Mietgegenstand schad- und klaglos zu halten. ...

...

§ 15. Auflösungsgründe

1. Die Vermieterin ist berechtigt, diesen Vertrag ohne Einhaltung einer Frist mit sofortiger Wirkung aufzulösen, wenn

...

d) das Bauwerk im Falle der Zwangsversteigerung durch einen Dritten erstanden wird (§ 10 Abs. 6)

...

§ 16. Beendigung des Mietverhältnisses

...

2. Vom Mieter hergestellte Bauwerke, Änderungen oder Investitionen sind nach Wahl der Vermieterin entweder entschädigungslos am Mietgegenstand zu belassen oder vom Mieter zu

entfernen. In letzterem Fall sind die Beschädigungen der Substanz und eine allfällige Beeinträchtigung der Verwertungsmöglichkeit des Mietgegenstandes auf Kosten des Mieters zu beheben. Kommt der Mieter dieser Wiederherstellungspflicht nicht nach, ist die Vermieterin berechtigt, die erforderlichen Arbeiten auf seine Kosten vornehmen zu lassen.

...

6. Der Mieter ist verpflichtet, bei Beendigung des Mietverhältnisses sämtliche Erklärungen und Unterschriften auf seine Kosten abzugeben, damit das Bauwerk ins Eigentum der Vermieterin oder einer von ihr namhaft gemachten Person übergehen kann. Davon ausgenommen sind nur die Fälle[,] dass die Vermieterin ihr Wahlrecht auf Entfernung des Bauwerkes ausübt oder das Bauwerk mit Zustimmung der Vermieterin gemäß § 11 an Dritte übertragen wird.

..."

Auf dem Mietgegenstand befand sich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits ein als (Ferien)Wohnhaus ausgestaltetes Gebäude, das nicht Gegenstand des Mietvertrages und somit auch nicht mitvermietet ist. Mit Notariatsakt vom 3. Dezember 2015 wurde das Eigentum an diesem Superädifikat mit einer Schenkung auf den Todesfall von den Eltern auf den Mieter der Liegenschaft übertragen. Die Rechtsvorgängerin des Mieters hat gegenüber der beschwerdeführenden Partei von ihrem Vorschlagsrecht auf Nennung eines Nachmieters Gebrauch gemacht und dieser die beschwerdeführende Partei über den zu seinen Gunsten erfolgten Eigentumsübergang an dem auf dem Mietgegenstand befindlichen Superädifikat in Kenntnis gesetzt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt sowie den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingebrachten Schriftsätzen und sind von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Insbesondere ist unbestritten, dass Gegenstand des Mietvertrages lediglich die im Mietvertrag näher bezeichnete Liegenschaft ist.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich - in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht - keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung des angefochtenen Bescheides)

§ 33 TP 5 GebG in der dem Beschwerdefall zugrundeliegenden Fassung, BGBl. I Nr. 147/2017, lautet (auszugsweise):

"(1) 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

- | | |
|--------------------------|---------|
| 1. im allgemeinen | 1 v.H.; |
| 2. beim Jagdpachtvertrag | 2 v.H. |

...

(4) Gebührenfrei sind

1. Verträge über die Miete von Wohnräumen;

..."

Die Materialien zu § 33 TP 5 Abs. 4 GebG (vgl. 2299/A, 25. GP) führen dazu (auszugsweise) aus:

"Die Mietvertragsgebühr bei Verträgen über die Miete von Wohnräumen ist abzuschaffen. Dadurch sollen neue Wohnungsmieter, die sich ohnedies oft in einer finanziell angespannten Situation befinden, entlastet werden. Letztlich reduziert sich durch den Entfall der Mietvertragsgebühr auch der Verwaltungsaufwand beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel."

Mit der genannten Novelle (BGBl. I Nr. 147/2017) ließ der Gesetzgeber den letzten Satz des bisherigen § 33 TP 5 Abs. 3 GebG entfallen. Dieser lautete:

"Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen."

Die Materialien zu § 33 TP 5 Abs. 3 GebG (vgl. ErlRV 1471 BlgNR 20. GP, 27) führten dazu aus:

"Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu

ermöglichen. Unter die Höchstgrenze fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch der mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen.

Übersteigt das zu Wohnzwecken jenes zu anderen Zwecken benützte Ausmaß, ist überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben."

Sofern die belangte Behörde mit dem Argument, dass bereits der Gesetzestext für die Anwendung der Befreiungsbestimmung die Überlassung eines Wohnraumes im Rahmen des Bestandvertrages voraussetze und im Beschwerdefall Gegenstand des Mietvertrages eine Liegenschaft gewesen sei, die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG versagt, greift diese Argumentation nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu kurz.

Wenngleich nach dem aus den Materialien erhellenden Telos der Norm, es dem Gesetzgeber wohl darum ging, den Mieter bzw die Mieterin bei Abschluss des Mietvertrages von zusätzlichen Kosten zu entlasten, hat es der Gesetzgeber unterlassen zwischen Anmietung dem dringenden Wohnbedürfnis dienenden Wohnraumes und sonstigem Wohnraum zu unterscheiden und eine generelle Gebührenbefreiung von Verträgen über die Miete von Wohnraum normiert. Dies erscheint auch vor der weiteren sich aus den Materialien ergebenden Begründung schlüssig, nach der durch den Entfall der Mietvertragsgebühr auch der damit in Zusammenhang stehende Verwaltungsaufwand beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel reduziert wird. Somit steht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes einer Befreiung jedenfalls nicht entgegen, dass es sich im Beschwerdefall bei dem auf der vermieteten Liegenschaft befindlichen Superädifikat lediglich um ein "Ferienwohnhaus" handelt. Auch dieses dient zweifellos einem Wohnzweck.

Bei der für den Beschwerdefall strittigen Frage, ob die Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 GebG auch in jenen Fällen, in denen Mietgegenstand lediglich eine vertraglich ausschließlich zu Wohnzwecken nutzbare Liegenschaft ist, Anwendung findet, kommt der Auslegung des in dieser Bestimmung verwendeten Terminus "Wohnräume" entscheidende Bedeutung zu.

Im Lichte der oben dargestellten historischen Entwicklung der derzeit geltenden Gebührenbefreiung für Verträge über die Miete von Wohnräumen besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein Zweifel, dass bei der Auslegung des Begriffes "Wohnräume" auf die Nutzung des Mietgegenstandes abzustellen ist. Ob ein "Wohnraum" oder bspw ein "Geschäftsraum" vorliegt, ergibt sich einerseits aus den tatsächlichen Begebenheiten und andererseits aus der vertraglichen Vereinbarung. Ist es bei eindeutigen tatsächlichen Merkmalen, wie beispielsweise einem Industrie- oder Fabrikgebäude unstrittig, dass es sich hierbei nicht um "Wohnraum" handelt, ist eine Differenzierung rein nach äußeren Merkmalen

bspw bei einer in einer Altbauwohnung gelegenen Arztpraxis oder Rechtsanwaltskanzlei nicht mehr ohne weiteres möglich. In diesen Fällen kommt somit der vertraglichen Gestaltung des Mietvertrages auch für die gebührenrechtliche Beurteilung entscheidende Bedeutung zu.

Ein und demselben Mietobjekt kann dadurch, dass die Vertragsparteien den Mietzweck auf Wohnzwecke oder eben nicht beschränken einmal die Eigenschaft als "Wohnraum" zukommen und somit die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung kommen, oder, im Falle, dass der Mietvertrag bspw (nur) eine gewerbliche Nutzung des Mietobjektes zulässt und somit das Mietobjekt keinen Wohnzwecken dient, eben nicht die Eigenschaft als "Wohnraum" aufweisen, wodurch der zugrundeliegende Mietvertrag nicht gebührenbefreit wäre.

Daran zeigt sich, dass es bei Anwendung der Befreiungsbestimmung nicht bloß auf den reinen Wortlaut "Wohnräume" ankommen kann, sondern vielmehr darauf, ob dieser "Wohnraum" zu "Wohnzwecken" genutzt wird.

Unzweifelhaft ist im gegenständlichen Fall der Mietgegenstand kein Gebäude oder keine Räumlichkeit iS der vorzitierten Erläuterungen zu § 33 TP 5 Abs. 3 GebG. Vielmehr handelt es sich um ein bloßes Grundstück bzw einen parzellierten Teil desselben.

Strittig ist nunmehr jedoch, ob auch der Abschluss eines Vertrages über die Miete eines Grundstücks, sofern dieses vertraglich ausschließlich für Wohnzwecke nicht nur genutzt werden kann, sondern vielmehr binnen einer bestimmten Frist auch genutzt werden muss und jede andere Nutzung, zumal auch eine über die vertraglich vereinbarte Frist hinausgehende "Brachliegung", konkludent untersagt ist, einen Anwendungsfall der in § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG normierten Gebührenbefreiung darstellt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kommt die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG im Beschwerdefall zur Anwendung. Dies aufgrund der spezifischen Umstände.

Wie sich aus dem im obigen Feststellungsteil auszugsweise wiedergegebenen Mietvertrag zwischen der beschwerdeführenden Partei und ihrem Mieter ergibt, erfolgt die Vermietung ausschließlich "zu privaten Zwecken, und zwar zur Errichtung bzw Belassung eines Superädifikates in Form eines Ferienhauses zur Nutzung als Zweitwohnung zum Zwecke der Erholung und Freizeitgestaltung" (vgl. § 2 Abs. 1 des Mietvertrages). Weiters obliegt dem Mieter gemäß § 7 Abs. 1 des genannten Vertrages "ein Bauzwang dahingehend, dass darauf innerhalb von drei Jahren nach Abschluss des Mietvertrages ein Ferienwohnhaus [...] zu errichten ist." Gemäß § 10 Abs. 4 des Mietvertrages "[müssen] [d]er Mieter des Mietgegenstandes und der Eigentümer der sich darauf befindlichen Bauwerke [...] identisch sein."

Der in der Beschwerdeentscheidung vertretenen Ansicht der belangten Behörde, nach der zwar das Superädifikat Wohnzwecken diene, dieses aber nicht Gegenstand des Bestandvertrages sei, sodass kein Vertrag über die Miete eines Wohnraumes vorliege, kann seitens des Bundesfinanzgerichtes in dieser Allgemeinheit nicht gefolgt werden.

Vergleicht man beispielsweise folgende zwei Fallvarianten, zeigt sich, dass die von der belangten Behörde vertretene Ansicht zu einem gebührenrechtlich unterschiedlichen Ergebnis führen würde.

In Variante I wird ein auf einem Grundstück befindliches Einfamilienhaus von Vermieter A an Mieterin B vermietet. Es scheint außer Streit zu stehen, dass der diesbezügliche Vertrag ein Mietvertrag über Wohnraum ist und somit in den Genuss der Gebührenbefreiung kommt. Dass nach dem Willen des Gesetzgebers der das Einfamilienhaus umgebende Garten ebenfalls Wohnzwecken dient und somit Teil des "Wohnraumes" ist, ergibt sich aus den oben zu § 33 TP 5 Abs. 3 GebG zitierten Erläuterungen.

In Variante II wird nun das der C gehörige Grundstück und das darauf befindliche der D gehörige Superädifikat an die Mieterin B vermietet. Die Mieterin B schließt einen (Gesamt)Mietvertrag mit beiden Vermieterinnen. Auch in diesem Fall scheint es außer Streit zu stehen, dass der diesbezügliche Vertrag ein Mietvertrag über Wohnraum ist und somit in Genuss der Gebührenbefreiung kommt. Dass nach dem Willen des Gesetzgebers auch in dieser Fallvariante der das Einfamilienhaus umgebende Garten ebenfalls Wohnzwecken dient und somit Teil des "Wohnraumes" ist, ergibt sich aus den oben zu § 33 TP 5 Abs. 3 GebG zitierten Erläuterungen.

Wandelt man diese Variante II aber dahin ab, dass Mieterin B zwei getrennte Mietverträge, einmal mit C über die Liegenschaft und einmal mit D über das Superädifikat, abschließt, würde nach Ansicht der belangten Behörde nur der Mietvertrag über das auf der Liegenschaft der C befindliche Superädifikat einen Mietvertrag über Wohnraum darstellen und somit in den Genuss der Gebührenbefreiung kommen. Der Mietvertrag über die Liegenschaft wäre in dieser Variante wohl nach der Rechtsansicht der belangten Behörde zu vergebühren.

Dass der das Superädifikat umgebende Garten nunmehr aufgrund der Vertragsgestaltung nicht mehr den Wohnzwecken diene, erscheint im tatsächlichen Bereich nicht der Lebenserfahrung zu entsprechen und die daran anknüpfende gebührenrechtliche Folge aus verfassungsrechtlicher Sicht bedenklich.

Ergänzend ist an dieser Stelle festzuhalten, dass für die Frage, ob der Mietgegenstand überhaupt Wohnraum oder vielmehr Geschäftsräumlichkeit ist, weil er bspw. als PR-Agentur genutzt wird, es zentral auf den Zweck der Nutzung ankommt. Es zeigt sich somit einmal mehr, dass ein bloßes Abstellen auf die Vermietung eines "Wohnraumes" jedenfalls zu kurz greift.

In einem Zwischenschritt ist somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass sowohl in Variante I als auch in Variante II und der skizzierten Untervariante (zwei getrennte Mietverträge) eine unterschiedliche gebührenrechtliche Beurteilung vor dem Hintergrund des Telos der Gebührenbefreiung sachlich nicht gerechtfertigt erscheint.

Ausgehend davon, dass so wie in der Untervariante von Variante II sowohl der Mietvertrag über die Liegenschaft, als auch jener über das darauf befindliche Superädifikat als Vertrag über die Miete von Wohnraum gebührenbefreit ist, weil die Vermietung in beiden Fällen unstrittig zu Wohnzwecken erfolgt, erscheint es sachlich auch nicht gerechtfertigt, die Gebührenbefreiung zu versagen, wenn bspw. die Mieterin B nach ein paar Jahren der Miete des Superädifikates, dieses von D erwirbt und nunmehr selbst Eigentümerin des Superädifikates ist und aufgrund einer vertraglichen Bestimmung mit C einen neuen Mietvertrag betreffend die Liegenschaft mit der Auflage abschließt, dass das Superädifikat weiterhin ausschließlich zu Wohnzwecken dient. Dass allein die Änderung in den Eigentumsverhältnissen bezüglich des Superädifikates zu einer Änderung der gebührenrechtlichen Beurteilung führt, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht geeignet, eine unterschiedliche gebührenrechtliche Beurteilung zu tragen.

Es stellt sich nun die Frage, inwieweit die rechtliche Beurteilung eine Änderung dadurch erfährt, dass das in den bisherigen Fallkonstellationen bereits auf der Liegenschaft befindliche Superädifikat noch nicht errichtet ist und lediglich eine unbebaute Liegenschaft mit der Auflage auf dieser ein zu Wohnzwecken zu nutzendes Gebäude zu errichten Gegenstand des Mietvertrages ist. Wie bereits oben ausgeführt, muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus verfassungsrechtlicher Sicht die Gebührenbefreiung jedenfalls auch für den gesonderten Abschluss eines Mietvertrages über eine mit einem zu Wohnzwecken zu nutzenden Superädifikat bebaute Liegenschaft zur Anwendung gelangen. Für eine Befreiung kann es wohl nicht darauf ankommen, ob das Gebäude bereits existiert.

Ausgehend von dem Umstand, dass es durchaus üblich ist, Wohnraum bereits vor der Fertigstellung, manchmal sogar bereits vor Beginn der Bauführung zu vermieten und derartige Mietverträge, mit dem Argument, dass die zukünftige Wohnung Wohnzwecken dient, unstrittig unter die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG fallen, kann einmal mehr aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts Anderes für den Fall der Vermietung einer unbebauten Liegenschaft mit der Auflage auf dieser ein zu Wohnzwecken zu nutzendes Gebäude zu errichten, gelten.

Im Ergebnis kommt das Bundesfinanzgericht somit in verfassungskonformer Interpretation der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zu dem Schluss, dass auch ein Mietvertrag über eine (unbebaute) Liegenschaft, der dem Mieter vertraglich die Nutzung der Liegenschaft ausschließlich zur Errichtung eines zu Wohnzwecken zu nutzenden Gebäudes

erlaubt und den Mieter diesbezüglich ein Bauzwang trifft, unter die genannte Befreiungsbestimmung fällt.

Indem die belangte Behörde gegenüber der beschwerdeführenden Partei für den über die Liegenschaft abgeschlossenen Mietvertrag eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG festgesetzt hat, hat sie nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Inhalt der Norm einen verfassungswidrigen, weil gleichheitswidrigen, Inhalt unterstellt, weshalb der angefochtene Bescheid ersatzlos behoben wird.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Rechtsfrage, ob auch ein Mietvertrag über ein (unbebautes) Grundstück, der jedoch mit der Auflage auf diesem Grundstück ein zu Wohnzwecken zu nutzendes Gebäude zu errichten, versehen ist, der Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG unterliegt, ist - soweit ersichtlich - bisher nicht durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt, weshalb die Revision für zulässig erklärt wird.

Wien, am 15. Februar 2021