

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***Adr***, über die Beschwerde vom 11. Jänner 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. Dezember 2017 betreffend Gebühr und Gebührenerhöhung, Steuernummer ***StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr-BF***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Erstinstanzliches Verfahren

Anlässlich einer Hausdurchsuchung in Österreich hat das damals zuständige Finanzamt ***örtl-FA*** eine nicht vergebührte Urkunde - Mietvertrag über gewerbliche Räume vom 1.10.2013 - aufgefunden, diese beschlagnahmt und eine Kopie davon dem Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, seit 1.1.2021 Finanzamt Österreich, =FA, übermittelt.

Auf der Urkunde war auch noch ein handschriftlicher Zusatz über einen Mietvertragseintritt des ***BF***, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., vom 12.8.2014 angebracht. Für diesen hat das FA unter der hier gegenständlichen ErfNr. ***ErfNr-BF*** mit zwei Bescheiden je vom 6.12.2017, zugestellt am 11.12.2017, die nicht entrichtete Bestandvertragsgebühr und zusätzlich eine Gebührenerhöhung festgesetzt.

Dagegen hat der Bf. am 11.1.2018 Beschwerde erhoben und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Zur Begründung führt der Bf. im Wesentlichen aus:

*"Der Mietvertrag ist nicht wirksam zustande gekommen: Das Mietobjekt ist am 1.10.2013 im Eigentum der mittlerweile geschiedenen Gattin des ***Vater*** gestanden. Er hat den Mietvertrag über eine ihm nicht gehörende Sache ohne Wissen, Wollen und Zutun seiner damaligen Ehegattin - also hinter deren Rücken - abgeschlossen.*

*Diese Unwirksamkeit strahlt auf die Gebührenerhöhung bzw. den Beitritt seines Sohnes ***BF*** aus. Auch diese Gebührenvorschreibungen/-erhöhungen sind mit Rechtsunwirksamkeit belastet."*

Mit zwei getrennten Beschwerdeentscheidungen je vom 21.2.2018, zugestellt am 26.2.2018, hat das FA die Beschwerde sowohl betreffend Gebühr als auch Gebührenerhöhung als unbegründet abgewiesen.

„Ein in einer Urkunde niedergelegtes Rechtsgeschäft unterliegt nur dann nicht der Gebühr, wenn es tatsächlich nicht zustande gekommen ist, was die Partei, die den gültigen Abschluss des Rechtsgeschäftes bestreitet, zu beweisen hat (VwGH vom 1.2.1977, 747, 748/76). Die Feststellung, dass das Mietobjekt im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht im Eigentum des Bf. stand geht ins Leere, da damit nicht ausgeschlossen ist, dass ein Verfügungsrecht bestand. Selbst ein ohne Verfügungsrecht des Bestandgebers abgeschlossener Mietvertrag über eine fremde Sache ist gültig (vgl. VwGH vom 7.12.1976, 2359/76). Mangels Erfolg der Beschwerde gegen den Gebührenbescheid ist auch die Gebührenerhöhung rechters".

Im Vorlageantrag vom 26.3.2018 hat der Bf. sein bisheriges Vorbringen fristwährend aufrechterhalten und gleichzeitig angekündigt, eine Begründung zu seinem Antrag kurzfristig nachzureichen, was jedoch unterblieben ist.

Am 4.6.2018 hat das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

BFG Verfahren

Mit Beschluss vom 29.9.2020 hat das BFG den Bf. aufgefordert, die im Vorlageantrag in Aussicht gestellte, ergänzende Begründung nachzureichen und den Überlassungsvertrag, auf den im handschriftlichen Zusatz vom 12.8.2014, angebracht auf dem Mietvertrag vom 1.10.2013 [im Folgenden nur mehr kurz Zusatz genannt] Bezug genommen wird, vorzulegen.

Der Bf. ist der Aufforderung mit Vorhaltsbeantwortung vom 17.11.2020 nachgekommen; er hat den Überlassungsvertrag zwischen ihm und seiner Mutter ***Mutter*** vom 26.11.2014 vorgelegt und führt ergänzend aus:

*„Bereits der Mietvertrag zwischen ***Vater*** und ***BN*** vom 1.10.2013 ist nicht wirksam zustande gekommen: ***Vater*** war weder Eigentümer des Mietobjekts noch befugt, darüber zu verfügen. Die Liegenschaft ist im Eigentum der Frau ***Mutter*** gestanden, das war seine damalige Ehegattin.*

****BN*** hat diesen Mietvertrag weder anerkannt noch erfüllt, weil er parallel dazu mit ***Mutter*** ins Geschäft gekommen ist und mit ihr über dasselbe Mietobjekt einen Mietvertrag ähnlichen Inhalts abgeschlossen hat. Solcherart hat der hier gegenständliche Mietvertrag mit ***BN*** redensartlich "nicht einmal auf dem Papier bestanden". Besagter Vertrag ist mangels erkennbaren Inlandsbezugs in Österreich nicht gebührenbar:*

*Mietobjekt war eine in Deutschland gelegene Immobilie. Der Mieter war gemäß § 6 Punkt 2 des Mietvertrages verpflichtet, die Miete auf ein näher bezeichnetes Konto der deutschen ***Bank*** zu überweisen. Die Originalurkunde ist in Deutschland verblieben.
Weniger an Inlandsbezug als hier geht überhaupt nicht mehr.
Der Mietvertrag des ***Vater*** mit ***BN*** war überdies Gegenstand eines Gerichtsverfahrens, das mit einem Vergleich geendet hat.“*

Mit Beschluss vom 30.11.2020 hat das BFG zwecks abschließender Klärung des Sachverhaltes nochmals ergänzende Fragen gestellt und die Vorlage weiterer Bezug habender Urkunden (Mietvertrag ***Mutter***/**BN***, gerichtlicher Vergleich ***Vater***/**BN***, Vorurkunde lt. Überlassungsvertrag ***Mutter***/**BF***) verlangt.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungen hat der Bf. schließlich am 23.3.2021 die folgende Vorhaltsbeantwortung abgegeben, jedoch keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

*„Der Mietvertrag des Herr ***BN*** mit meinem Mandanten ist schon deshalb nicht wirksam zustande gekommen, weil er die Mietzahlungen beharrlich verweigert und zudem über dasselbe Bestandsobjekt mit Frau ***Mutter*** einen Mietvertrag abgeschlossen hat, der - dem Vernehmen nach - keine Mietvertragsgebühr ausgelöst hat bzw. ist der dagegen erhobene Einspruch erfolgreich geblieben. Herr ***BN*** hat das Mietobjekt - zumindest auf Basis des gegenständlichen Mietvertrages - nicht benutzt. Dem Vernehmen nach wurde er (wann und wie lange auch immer) in Haft genommen.“*

Anschließend hat das BFG dem FA die bisherigen Ermittlungsergebnisse zur Kenntnis gebracht und das FA aufgefordert, zu den wesentlichen Beschwerdepunkten - Zustandekommen des Mietvertrages und Inlandsbezug - Stellung zu nehmen. Auch vom FA hat das BFG die Vorlage von bezughabenden Aktenteilen und fehlenden Urkunden verlangt.

In seiner Stellungnahme vom 7.7.2021 hat sich das FA unter Hinweis auf diverse höchstgerichtliche Judikatur primär auf das Urkundenprinzip bezogen. Aus den vorliegenden Urkunden gingen grundsätzlich alle für Zustandekommen und Inhalt des Vertrages einschließlich Bemessung der Gebühr wesentlichen Tatsachen deutlich und vollständig hervor. Außerdem sei nach dem Urkundeninhalt ein inländischer Erfüllungsort denkbar und nicht ausdrücklich ausgeschlossen, sodass die sachliche Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes nach § 16 Abs. 2 Z 1 lit b GebG als gegeben anzunehmen sei. Abschließend hat das FA die angeforderten Aktenteile (Mietvertrag ***Vater***/**BN*** und Mietvertrag ***Mutter***/**BN***, jeweils samt Beschwerde und BVE) vorgelegt und darauf hingewiesen, dass weder Vergleich noch Vorurkunde im Akt aufliegen.

Mit Schreiben vom 1.12.2021 hat die Bf. den Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mietvertrag vom 1.10.2013

Vater als Vermieter und ***BN*** als Mieter (beide Vertragsparteien sind wohnhaft im ***Bezirk*** und Inländer) haben zu den folgenden wesentlichen Bedingungen schriftlich einen Mietvertrag über gewerbliche Räume vom 1.10.2013 abgeschlossen:

§ 1 - Mieträume

Vermietet werden gemäß dem diesem Mietvertrag als wesentlicher Bestandteil beigefügten Plan das 60 m² große unbeheizte Garagen-/Werkstattgebäude samt 110 m² großem offenem Holzschuppen neben dem ***Haus***] zum Zwecke der gewerblichen Nutzung (Autoaufbereitung).

§ 2 - Mietdauer und Kündigung

Das Mietverhältnis beginnt am 1.10.2013 und wird bis 31.12.2016 fest abgeschlossen, anschließend kann der Mietvertrag von beiden Seiten unter Einhaltung einer Frist von 3 Monaten zum Monatsende gekündigt werden.

§ 3 - Außerordentliche Kündigung

Beiden Vertragsparteien steht das Recht der fristlosen Kündigung des Vertrages aus wichtigen Gründen zu. Der Vermieter kann den Mietvertrag aus wichtigen Gründen mit sofortiger Wirkung insbesondere dann kündigen, wenn a) der Mieter mit der Zahlung der Miete im Rückstand ist, ...

§ 4 - Miete und Nebenkostenvorschüsse

Der Mietzins beträgt monatlich 600 € zuzüglich einer allfälligen Mehrwertsteuer und es ist ein Nebenkostenvorschuss von 30 € zu zahlen.

§ 6 - Zahlung der Miete und der Nebenkosten

2. Die Miete ist porto- und spesenfrei an den Vermieter (***KtoNr***) oder an die von ihm zur Entgegennahme ermächtigte Person oder Stelle zu zahlen.

3. Für die Rechtzeitigkeit der Zahlung ist nicht die Absendung des Geldes, sondern die Ankunft, bei Überweisung nicht der Überweisungsauftrag, sondern die Gutschrift auf dem Konto des Vermieters maßgebend.

§ - 17 Sonstige Vereinbarungen

4. Gerichtsstand ist ***Stadt*** für alle Rechtsstreitigkeiten aus diesem Vertrag.

Handschriftlicher Zusatz vom 12.8.2014

Auf der ersten Seite dieser Vertragsurkunde (Mietvertrag *****Vater*****/*****BN***** vom 1.10.2013) befindet sich der hier gegenständliche, sowohl von *****BN***** als auch vom Bf. mit Datum 12.8.2014 unterschriebene, handschriftliche Zusatz:

*"Es wird ausdrücklich vereinbart, dass nach Abschluss des Überlassungsvertrages von *****Mutter***** an *****BF***** der Mietvertrag zwischen *****Vater***** und *****BN***** wiederauflebt. Der Mietvertrag zwischen *****Mutter***** und *****BN***** wird damit aufgehoben. *****BF***** tritt mit dem Überlassungsvertrag in die Rechte und Pflichten des Mietvertrages vom 1.10.2013 ein.
*****Ort*****, den 12.8.2014"*

Überlassungsvertrag vom 26.11.2014

Der im Zusatz angesprochene Überlassungsvertrag zwischen *****Mutter***** und dem Bf. ist im Zuge der Bereinigung von im Folgenden dargestellten Unstimmigkeiten zwischen den handelnden Personen zustande gekommen:

Ebenfalls am 1.10.2013 haben nämlich nunmehr *****Mutter***** (wohnhalt in Deutschland) als Vermieterin und *****BN***** als Mieter einen weiteren, nahezu gleichlautenden Mietvertrag über denselben Mietgegenstand wie oben geschlossen. Überdies hat *****Mutter***** ihren Grundbesitz, auf dem sich der Mietgegenstand befand, am 28.1.2014 an die *****GmbH***** verkauft.

Zur Beendigung der unklaren Situation und offenkundiger Rechtsstreitigkeiten wurde schließlich am 26.11.2014 zunächst mit Vorurkunde der Kaufvertrag mit der *****GmbH***** wieder aufgelöst und sodann hat *****Mutter***** den betreffenden Grundbesitz mit Überlassungsvertrag ihrem Sohn dem Bf. übereignet.

Dieser auch im obigen Zusatz angesprochene Überlassungsvertrag zwischen *****Mutter***** und dem Bf. vom 26.11.2014 hat im Wesentlichen den folgenden Inhalt:

Abschnitt 1: Vorbemerkungen

Zunächst wird festgestellt, dass *****Mutter***** lt. Grundbuchstand Alleineigentümerin des Grundbesitzes *****Haus***** ist und dass über diesen Grundbesitz zwischen *****Mutter***** und der *****GmbH***** am 28.1.2014 ein Kaufvertrag beurkundet wurde. Mit Vorurkunde vom 26.11.2014, deren Inhalt den Vertragsteilen genau bekannt ist, wurde dieser Kaufvertrag wieder aufgehoben. In der Vorurkunde wurden auch Vereinbarungen zur Rückabwicklung getroffen.

Abschnitt 2: Überlassung

Nunmehr überlässt *****Mutter***** im Zuge der Rückabwicklung des Kaufvertrages den genannten Grundbesitz dem Bf. zum Alleineigentum gegen Leistung von 125.000 € und Schuldenfreistellung.

Abschnitt 6: Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr

3. Mietverhältnis

Dem Erwerber ist bekannt, dass der Vertragsbesitz teilweise vermietet ist und dass nach den gesetzlichen Bestimmungen ein Mietverhältnis durch die Veräußerung nicht aufgelöst wird, vielmehr unverändert zu den bisher zwischen Veräußerer und Mieter vereinbarten Bedingungen auf ihn übergeht.

Der Bf. tritt in das bestehende Mietverhältnis ab Besitzübergabe ein; die ab diesem Zeitpunkt anfallenden Mieten und sonstigen Rechte aus dem Mietverhältnis werden hiermit an ihn abgetreten. Der Veräußerer ermächtigt den Erwerber, bereits ab Besitzübergang sämtliche Vermieterrechte für ihn auszuüben, soweit gesetzlich zulässig.

Bescheide vom 6.12.2017

Das FA hat in diesem Zusammenhang 3 Verfahren zur Gebührenfestsetzung geführt:

1. Unter der ErfNr. ***ErfNr-V*** hat das FA den Mietvertrag vom 1.10.2013 zwischen ***Vater*** und ***BN*** einer Bestandvertragsgebühr unterzogen; das dagegen erhobene Rechtsmittel (RV/5100875/2018) ist noch offen.
2. Den unter der ErfNr. ***ErfNr-M*** ergangenen, weiteren Gebührenbescheid betreffend den Mietvertrag vom gleichen Tag zwischen ***Mutter*** und ***BN*** hat das FA im Rechtsmittelverfahren mangels Inlandsbezug wieder aufgehoben.
3. Unter der hier gegenständlichen ErfNr. ***ErfNr-BF*** hat das FA für den Mietvertragseintritt des Bf. lt. Zusatz mit Bescheiden je vom 6.12.2017 die Gebühr samt einer Gebührenerhöhung wie folgt festgesetzt:

Betreffend den Mietvertrag vom 12.8.2014 (lt. Bescheid irrtümlich 12.9.2014) des Bf. mit ***BN*** wird

- die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 20.088 € (monatlicher Mietzins 600 + 19 % MWSt + BK 30 = 744 x Restlaufzeit 27 Monate) die Gebühr in Höhe von 200,88 € festgesetzt und
- gemäß § 9 Abs. 2 GebG eine 30 %-ige Gebührenerhöhung von 60,26 € festgesetzt.

In der Begründung stellt das FA fest, dass sich die Restlaufzeit aus der Unterfertigung des Vertragseintrittes am 12.9.2014 ergäbe. Der Mietvertrag unterliege dem Gebührengesetz, da den Vertragsparteien Inländereigenschaft zukomme bzw. eine inlandsbezogene Leistung vorliege. Die Gebührenerhöhung sei festgesetzt worden, weil die Gebühr nicht ordnungsgemäß angezeigt und entrichtet worden sei. Die dabei von Gesetzes wegen zu berücksichtigenden Umstände wurden angeführt.

2. Beweiswürdigung

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die im Akt aufliegenden Schriften, vorrangig den Mietvertrag vom 1.10.2013 zwischen ***Vater*** und ***BN*** samt Zusatz sowie den Überlassungsvertrag vom 26.11.2014 zwischen dem Bf. und ***Mutter***.

3. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 9 Abs. 2 BAO kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den Rechtsgeschäftsgebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird (Urkundenprinzip).

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

1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) haben ... und

lit. a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

lit. b) eine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist,

in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; ... im übrigen

2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

lit. 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

lit. 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.

Nach § 17 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 (Abs. 1). Wenn aus einer Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so

wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (Abs. 2).

Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. (Abs. 4).

Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf (Abs. 5).

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art abgeschlossen, so ist die Gebühr gemäß § 19 Abs. 2 GebG für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

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, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v H.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

4. Erwägungen

Im Folgenden werden die Beteiligten Personen kurz wie folgt bezeichnet:

Bestandgeber ***Vater*** = Vater,

Bestandgeberin ***Mutter*** = Mutter

Bestandnehmer ***BN*** = Mieter

Der Bf. wendet ein, der Mietvertrag vom 12.8.2014 sei nicht wirksam zustande gekommen und der erforderliche Inlandsbezug sei nicht gegeben; im Übrigen wird die Höhe der Gebühr nicht bestritten. Auch in Bezug auf die Gebührenerhöhung hat der Bf. kein konkretes Vorbringen erstattet.

1. Zustandekommen

Voraussetzung der Gebührenpflicht ist, dass ein Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen ist.

Dabei ist die Frage des gültigen Zustandekommens ausschließlich zivilrechtlich zu lösen.

Nach bürgerlichem Recht ist für das Zustandekommen eines Vertrages die Einigung der Vertragsteile über den Vertragsinhalt und die ausdrückliche Erklärung des Abschlusswillens erforderlich (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rzn. 16 und 17 zu § 15 GebG).

Bestandverträge sind nach § 1090 ABGB Konsensualverträge, wonach jemand eine bestimmte Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis zum Gebrauch erhält. 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 (OGH 14.9.1999, 4 Ob 238/99z).

Insbesondere aus § 15 Abs. 1 und aus § 17 Abs. 1 erster Satz GebG ergibt sich, dass jedes (neue) Rechtsgeschäft für sich der Rechtsgebühr unterliegt, wenn darüber eine Urkunde errichtet wird (VwGH 18.9.1980, 52/79 und VwGH 4.3.1982, 81/15/0020).

Geht somit der Wille von Vertragsteilen dahin, den Eintritt einer Person als Bestandgeber in die von ihrer Rechtsvorgängerin abgeschlossenen Bestandverträge beweiskräftig festzuhalten, dann liegt die abermalige Beurkundung der ursprünglichen Bestandverträge unter Eintritt eines anderen Bestandgebers vor. Eine Vereinbarung über den Eintritt eines Bestandgebers in die von seinem Rechtsvorgänger abgeschlossenen Bestandverträge unterliegt daher grundsätzlich der Gebühr (VwGH 2.5.1974, 1780/73).

Der Umstand, dass der Bestandgeber im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und auch nachher nicht über die Bestandsache Verfügungsberechtigt war, berührt die Gültigkeit des Bestandvertrages in keiner Weise. Auch der ohne Verfügungsmacht des Bestandgebers abgeschlossene schriftliche Bestandvertrag über eine fremde Sache ist gültig und löst die Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG aus. Ein nachträgliches einverständliches Storno des Vertrages ist für die Gebührenpflicht ebenso belanglos wie der Umstand, dass die Vertragsteile bei Abschluss des Vertrages von der Voraussetzung ausgegangen sind, der Bestandgeber werde das Eigentum am Bestandsgegenstand von einem Dritten erwerben (VwGH 7.12.1976, 2359/76).

Nach der zentralen Aussage des handschriftlichen Zusatzes „tritt *****BF***** mit dem Überlassungsvertrag in die Rechte und Pflichten des Mietvertrages vom 1.10.2013 ein“.

Aus der vorstehenden Klarstellung, dass der Mietvertrag seiner Mutter aufgehoben wird und der Mietvertrag zwischen Vater und Mieter nach Abschluss des Überlassungsvertrages wiederauflebt, ergibt sich schlüssig, dass der Bf. erklärtermaßen in das **bestehende Mietverhältnis ***Vater***/***BN***** eintreten wollte bzw. eintritt, was nach der Judikatur zweifelsfrei die Gebühr auslöst. Damit haben aber Bf. und Mieter eindeutig Willensübereinstimmung dahingehend erzielt, dass ab dem Zustandekommen des Überlassungsvertrages das Mietverhältnis - wie es nach Inhalt und Urkunde des Mietvertrages vom 1.10.2013, auf dem der Zusatz angebracht wurde, zwischen Vater und Mieter vereinbart war - nunmehr zwischen ihnen bestehen soll. Die Willensübereinstimmung ist als gegeben anzunehmen, weil der Zusatz sowohl vom Mieter als auch vom Bf. unterschrieben ist. Nicht zuletzt sei angemerkt, dass die aufschiebende Bedingung „Eintritt mit dem [späteren] Überlassungsvertrag“ gemäß § 17 Abs. 4 GebG unerheblich ist.

Mit seinem Vorbringen, dass eine allfällige Unwirksamkeit des ursprünglichen Mietvertrages auf den Beitritt des Bf. ausstrahle, irrt der Bf., wie schon das FA in seiner Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt hat. Auf das Verfügungsrecht des Vaters zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 1.10.2013 kommt es nicht an; allein durch die Einigung über die zu erbringenden Leistungen, Überlassung der Bestandsache gegen Bezahlung des Mietzinses, ist im Zeitpunkt der Unterfertigung des Zusatzes zwischen Bf. und Mieter ein Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG neu zustande gekommen und aus dem Zusammenspiel der gesetzlichen Bestimmungen (§§ 15, 17 und 19 GebG) erhellt, dass jedes neue Rechtsgeschäft für sich der Rechtsgebühr unterliegt (vgl. oben).

Überdies bekräftigt die Klarstellung in Abschnitt 6 Punkt 3. des späteren Überlassungsvertrages, wonach der Vertragsbesitz teilweise vermietet ist und das Mietverhältnis nach den gesetzlichen Bestimmungen durch die Überlassung nicht gelöst wird, sondern vielmehr unverändert auf den Bf. übergeht, dass die Parteien vom Bestand eines Mietverhältnisses ausgegangen sind und daran festhalten wollten. Parteienvereinbarungen sind überdies auch dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221). Auch ist es unbeachtlich, ob der Mieter das Objekt jemals genutzt hat oder nicht, da nach § 17 GebG für die Festsetzung der Gebühren nur der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend ist.

Die Summe aller vertraglichen Regelungen bringt nach Ansicht des BFG insgesamt jedenfalls eindeutig den Willen aller Beteiligten zum Ausdruck, dass ab dem Überlassungsvertrag alle strittigen Verhältnisse so geregelt sein sollen, dass letztlich ein Bestandverhältnis, unter den gleichen Bedingungen wie seinerzeit zwischen Vater und Mieter schriftlich festgelegt, nunmehr zwischen Bf. als neuem Eigentümer und Mieter bestehen soll. Unter dieser Prämisse haben die Vertragsparteien Bf. und Mieter schon mit der beiderseitigen Unterfertigung des Zusatzes auf der Mietvertragsurkunde am 12.8.2014 Einigung über Bestandsache und Bestandzins erzielt und ihren übereinstimmenden Willen hinsichtlich des Eingehens eines inhaltsgleichen Mietverhältnisses bekräftigt und ist damit das Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen.

In diesem Sinn wurde nach dem Inhalt der Urkunde zweifelsfrei ein Wechsel in der Person des Vermieters (Vertragseintritt des Bf.) festgehalten, wobei inhaltlich die Regelungen des zugrundeliegenden Bestandvertrages übernommen wurden. Der Zusatz vom 12.8.2014 ist somit als neuer Bestandvertrag selbständig zu vergebühren, weil die diesbezügliche Willensübereinstimmung der beteiligten Vertragspartner festgehalten und beurkundet wurde.

2. Inlandsbezug

Wird über ein Rechtsgeschäft betreffend einer im Ausland befindlichen Sache eine Urkunde im Ausland errichtet und haben die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz, was

alles hier der Fall ist, so entsteht die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 2 lit. b) GebG nur dann, wenn eine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist (Inlandsbezug).

Nach Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, RZ 50 zu § 16 GebG genügt es für die Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes, wenn eine der Vertragsseiten die Leistung im Inland entgegennehmen kann.

Die Inlandsbezogenheit knüpft an die Erfüllung des Rechtsgeschäftes an. Der Erfüllungsort ergibt sich zivilrechtlich zunächst aus der Vereinbarung oder der Natur oder dem Zweck des Geschäftes. Kann der Erfüllungsort auf diese Weise nicht bestimmt werden, so ist gemäß § 907a ABGB eine Geldschuld am Wohnsitz des Gläubigers zu erfüllen, indem unter anderem der Geldbetrag auf ein vom Gläubiger bekanntgegebenes Bankkonto überwiesen wird. Der Erfüllungsort im gebührenrechtlichen Sinn wird sich in der Regel mit dem zivilrechtlichen Erfüllungsort decken. Allerdings besteht ein Rechtsgeschäft aus einem Bündel an Rechten und Pflichten, von denen nur eines einen Inlandsbezug aufweisen muss. Bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften (zB Bestandvertrag) genügt es daher für das Entstehen der Gebührenschuld, dass eine der Vertragsparteien entweder im Inland eine Leistung erbringen muss (zB die Pflicht zur Bezahlung des Bestandzinses) oder die Leistung im Inland entgegennehmen kann, selbst wenn eine andere Leistung aufgrund des Rechtsgeschäftes im Ausland zu erbringen ist.

In diesem Sinn ist nach dem hier lt. § 6 3. der Vereinbarung maßgeblichen Vertragsinhalt die Miete - als qualifizierte Schickschuld - an den Vermieter (auf dessen Konto bei einem deutschen Bankinstitut) **oder an eine zur Entgegennahme ermächtigte Person oder Stelle** zu zahlen.

Wie bereits festgehalten, ist für die Festsetzung der Gebühren gemäß § 17 Abs. 1 GebG primär der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend. Inhalt ist das, was die Schrift beweist (Urkundenprinzip). Die Abgabenbehörde ist nicht berechtigt, der Gebührenfestsetzung andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände zugrunde zu legen (vgl. zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Ein zustande gekommenes Rechtsgeschäft ist somit bei eindeutigen Urkundeninhalt ausschließlich diesem Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen. Nur wenn aus der Urkunde für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, ist der Bf. nach § 17 Abs. 2 GebG berechtigt, den Gegenbeweis anzutreten.

Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt aber nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (VwGH 16.3.1987, 85/15/0155). § 17 Abs. 2 GebG greift nur in jenen Fällen ein, in denen die Urkunde Aussagen enthält, die verschiedene Deutungen zulassen (VwGH 18.6.2002, 2001/16/0591).

Nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt ergibt sich jedoch im Gegenstandsfall kein ausschließlich ausländischer Erfüllungsort; der Bf. hätte (abgesehen von der Überweisung der Miete auf ein deutsches Bankkonto) auch die Leistung an eine Person oder Stelle verlangen können. Für diesen Fall ist im Vertrag zwar nicht näher präzisiert, ob sich diese Person oder Stelle ebenfalls in Deutschland befinden muss, oder ob die Erfüllung diesfalls auch in Österreich erfolgen kann. Wenn aber der Vertragstext hinsichtlich des Aufenthaltsortes dieser Person oder der Lage der Abgabestelle **keine** Aussage trifft, so zieht dies nach Ansicht des BFG keine Mehrdeutigkeit nach sich. Ohne Mitdenken eines nicht erklärten Parteiwillens liegt nämlich kein undeutlicher Urkundeninhalt vor; vielmehr ergibt sich aus dem schlichten Vertragsinhalt eindeutig auch die Möglichkeit eines inländischen Erfüllungsortes.

Darauf ist der Bf. in seinem Vorbringen vom 17.11.2020 nicht eingegangen, vielmehr behauptet er, dass der Mieter verpflichtet gewesen wäre, die Miete auf ein deutsches Konto zu überweisen. Sollte es eine dahingehende mündliche Nebenabrede gegeben haben, so ist diese aufgrund des Urkundenprinzips nicht zu berücksichtigen.

Der gegenständliche Mietvertrag unterliegt daher dem GebG, da der Bf. nach dem Urkundeninhalt die Leistung des Mieters auch im Inland entgegennehmen kann.

3. Gebührenerhöhung

Voraussetzung für eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG ist die nicht ordnungsgemäße Entrichtung oder Anzeige der Gebühr.

Die Tatsache, dass hinsichtlich des gegenständlichen Mietvertragseintrittes die Gebührenanzeige gänzlich unterblieben ist und der Bf. die hierfür nach den bisherigen Ausführungen des BFG anfallende Gebühr auch nicht entrichtet hat steht außer Streit, sodass insoweit die Voraussetzung für eine Gebührenerhöhung dem Grunde nach vorliegt. Im Folgenden ist somit lediglich das von der Behörde bei der Bemessung der Gebührenerhöhung zu übende Ermessen zu überprüfen.

Die Festsetzung der Gebührenerhöhung ist eine Ermessensentscheidung, welche grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG sind bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung "insbesondere" die Zumutbarkeit des Erkennens der Gebührenpflicht, das Ausmaß der Verspätung und eine allfällige Wiederholung zu berücksichtigen.

Für die Zweckmäßigkeit der vom FA festgesetzten Gebührenerhöhung spricht vor allem, dass dem Bf. als Kaufmann die Gebührenpflicht für einen Mietvertragseintritt erkennbar gewesen wäre, dass der Bf. die Gebührenanzeige aber gänzlich und auf Dauer unterlassen hat, sodass

das FA erst nach einer Hausdurchsuchung und im Wege einer Kontrollmitteilung mit großer Verspätung (3 Jahre) von dem Gebührengebrechen Kenntnis erlangt hat.

Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, wird die Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes im Zuge einer behördlichen Erhebung, für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung haben (Fellner Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 21)

Die Gebührenerhöhung kann bis zur Höhe des verkürzten Betrages ausgemessen werden. Unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände ist das FA jedoch zu der Auffassung gelangt, dass mit einer Gebührenerhöhung im Ausmaß von 30 % der verkürzten Gebühr das Auslangen gefunden werden konnte und hat der Bf. dagegen keine begründeten Bedenken angemeldet. Zudem hat der Bf. auch nichts vorgebracht, was für eine Herabsetzung der Gebührenerhöhung aus Billigkeitserwägungen spräche und vermag das BFG auch von Amts wegen keine derartigen Gründe zu erkennen.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass keine Umstände vorgelegen haben, nach denen es dem Bf. nicht zumutbar gewesen wäre, die Gebührenpflicht zu erkennen und er seiner Anzeigepflicht nicht nur verspätet, sondern gar nicht nachgekommen ist. Die Festsetzung der Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 30 % der verkürzten Gebühren ist daher zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.

5. 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.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen eindeutig ist und das Erkenntnis auf die angeführte, bisherige Rechtsprechung des VwGH Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 13. Dezember 2021