

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. März 2020 betreffend Gebühren 21.11.2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 16.12.2019 wurde der Mietvertrag vom 21.11.2019, abgeschlossen zwischen der ***Bf1*** als Vermieterin und der Organisation als Mieterin, dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Anzeige gebracht. Mietgegenstand ist eine Altbauwohnung mit der Grundstücksadresse X Straße.

Vermietet wurde laut Vertrag auf unbestimmte Zeit. Die Gebührevorschreibung erfolgte mit Bescheid vom 5. März 2020 an die Vermieterin. Die Gebühr wurde mit insgesamt Euro 2.236,90 festgesetzt. Begründet wurde dies damit, dass die Anmietung für eigene Geschäftszwecke erfolgt sei und nicht unmittelbar zu Wohnzwecken. Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und damit begründet, dass die gegenständliche Mietvereinbarung gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 Gebührengesetz von den Hundertsatzgebühren befreit sei, da es sich sehr wohl um eine Anmietung zu Wohnzwecken handle. Außerdem sei die die Hinzurechnung der Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage der Gebühr jedenfalls unrichtig. Der Beschwerde wurde teilweise stattgegeben und die

Bemessungsgrundlage der Gebühr um den Wert der Umsatzsteuer vermindert, die Gebühr für das gegenständliche Rechtsgeschäft wurde nunmehr mit Euro 1.864,08 festgesetzt. Die Gebührenbefreiung wurde weiterhin nicht anerkannt mit der Argumentation:

„Gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 sind Verträge über die Miete von Wohnräumen gebührenfrei.

Mit der Einführung der Befreiung wollte der Gesetzgeber Wohnungsmieter finanziell entlasten. Dies trifft aber nur dann zu, wenn der Mieter, der die Wohnung selbst zu Wohnzwecken nutzt, von der Gebühr befreit ist.

Ist nicht derjenige, der die Wohnung zu Wohnzwecken nutzt auch der Mieter im Mietvertrag, so kann die Befreiung nicht zur Anwendung kommen, da dies der Intention des Gesetzgebers widersprechen würde.

Da im vorliegenden Fall die Mieterin die Wohnung nicht selbst zu Wohnzwecken nutzt, kommt eine Gebührenbefreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG nicht in Betracht und ist die Beschwerde abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 2.7.2020 brachte die Bf. vor (auszugsweise):

„Mit BGBl I 2017/147 wurde in § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 GebG eine generelle Befreiung für Verträge über die Miete von Wohnräumen von der Rechtsgeschäftsgebühr eingeführt.

Bei der Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs 4 GebG handelt es sich um eine sachliche Gebührenbefreiung. Diese nimmt einen gebührenbaren Sachverhalt - dies ist der Mietvertrag - von der Gebührenpflicht überhaupt aus. Es ist also die Schrift oder der Rechtsvorgang selbst, unabhängig von den daran beteiligten Personen, gebührenfrei.

Im Zuge der Gesetzesänderung zu BGBl I 2017/147 wurde sogar die Regel über die besondere Bemessungsgrundlage für Bestandverträge zu Wohnzwecken abgeschafft. Diese Abschaffung macht nur unter der Prämisse überhaupt Sinn, dass die Anmietung von Wohnräumen immer gebührenbefreit ist. Naturgemäß benötigt man in solchen Fällen keine gesetzliche Bemessungsgrundlage mehr.

Wie bereits Arnold in Arnold, GebG6 § 33 TP 5 Rz 28d ausführt, kann auch eine Gesellschaft ein Bestandobjekt zu Wohnzwecken anmieten, nämlich als Dienstwohnung. Arnold verweist hierzu auf die Entscheidung zu 5 Ob 154/00h5, wonach als Wohnzweck eines Mietobjektes beispielsweise explizit auch die Nutzung für Dienstnehmer des Mieters (einer GmbH) anerkannt ist. Die Rechtsprechung des OGH zu der Auslegung des Begriffs „Wohnzwecke“ im Zusammenhang mit § 16 Abs 1 Z 1 MRG ist daher auch für § 33 TP 5 Abs 1 Z 4 heranzuziehen. Ob der Mietgegenstand zu eigenen oder fremden Wohnzwecken gemietet worden ist,

ist bei - wie gegenständlich - ausschließlich zu Wohnzwecken genutzten Objekten bedeutungslos.

Dass es nicht darauf ankommen kann, dass die Mieterin gemäß Mietvertrag die Wohnung selbst (selbstverständlich zu Wohnzwecken) nutzt, zeigt auch die Entscheidung zu VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, Diese ist zum damals geltenden zu § 33 TP 5 Abs 3 Satz 2 GebG ergangen („(..) sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, (...) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen“). Dort wurde das Vorliegen von Wohnzwecken ausschließlich deswegen verneint, da das Objekt zum Betrieb eines Pflegeheims vermietet wurde und bei Pflegeverträgen die Pflege- und nicht die Wohnkomponente überwiege.

Dass die Wohnzwecke verloren gingen, weil nicht die Bewohner des Pflegeheims selbst anmieteten, sondern die Betreiberin des Pflegeheims, war selbstverständlich kein Thema, dafür das Vorliegen von „Wohnzwecken“ gänzlich irrelevant.

Die Argumentation des Erstgerichts, dass es Intention des Gesetzgebers sei, nur diejenigen „Wohnungsmieter“ finanziell zu entlasten, die auch die Wohnung selbst zu Wohnzwecken nützen, ist nicht stichhaltig. Die Befreiung würde damit einerseits de facto nur natürlichen Personen zukommen, da juristische Personen niemals „selbst“ die Wohnung nutzen können, was als verfassungswidrige Ungleichbehandlung anzusehen wäre. Andererseits würde dies dem Vermieter die Pflicht aufbürden, hinsichtlich jedes einzelnen Mietvertrags laufend zu prüfen, wer das Objekt faktisch nutzt, da es gemäß ständiger Rechtsprechung für die Gebührenpflicht ausschließlich auf die faktische Nutzung und nicht alleine die vertragliche Widmung ankommt. Dies kann nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein und geht auch so nicht aus den Gesetzesmaterialien hervor. Auch würde die Rechtsansicht der belangten Behörde zu dem absurden Ergebnis führen, dass gerade „finanzschwache“ Personen, die nicht selbst als Mieter akzeptiert werden (beispielsweise der einkommenslose Student), und für welchen die Eltern eine Wohnung anmieten, Rechtsgeschäftsgebühr bezahlen müssten.

Festzuhalten ist daher, dass es nach ständiger Rechtsprechung und einhelliger Literatur für die Qualifikation des Mietgegenstandes als Wohnung keine Rolle spielt, ob der Hauptmieter den Mietgegenstand zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses oder zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses anderer Personen, zB Angestellten, anmietet.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

III. Sachverhalt

Mit Mietvertrag vom 21. November 2019 hat die beschwerdeführende Partei in ihrer Eigenschaft als Vermieterin mit der Organisation als Mieterin nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Mietvertrag über eine 288,46m² große Altbauwohnung samt Kellerabteil abgeschlossen:

„Der Vermieter vermietet dem Mieter und dieser mietet den auf Seite 1 angeführten

Mietgegenstand.

Vermietet ist nur der Innenraum des Mietgegenstandes sowie dazugehörige Balkone und Terrassen, nicht jedoch dessen Außenfläche oder sonstige Teile des Hauses bzw. Flächen der Liegenschaft.

Der Mieter hat das Recht der Mitbenützung folgender Gemeinschaftsanlagen:

Videoüberwachung, Gegensprechanlage, Aufzugsanlage, Fahrradabstellraum, Kinderwagenabstellraum,

.....

III.

Die Wohnung besteht aus: 1 Vorraum, 5 Zimmer, 1 Schrankraum, 1 Küche, 2 Bäder, 2 Bäder inklusive WC, 2 WCs, 1 Wohnzimmer/Esszimmer, 1 SR, 1 Garderobe, 1 Wirtschaftsraum, 1 Sauna,

*Vermieter und Mieter stellen nach erfolgter Begehung des Mietgegenstandes dessen Ausstattung hinsichtlich der Angemessenheit des Hauptmietzinses wie folgt fest:
Ausstattung der Wohnung*

.....

Die Ausstattung befindet sich gemäß zu erstellendem Übergabeprotokoll in ordnungsgemäßigem Zustand.

Die Malerei befindet sich in ordnungsgemäßigem Zustand. Dieses Protokoll stellt einen integrierenden Bestandteil des Vertrages dar.

X.

Der Mieter verpflichtet sich, den Mietgegenstand nur als Dienstwohnung für Mitarbeiter des Mieters, derzeit für Frau BZ zu benützen. Dem Mieter ist bekannt, dass der Mietgegenstand baurechtlich als Wohnung gewidmet ist. Der Mieter verpflichtet sich, einen Benützerwechsel dem Vermieter vorher schriftlich mitzuteilen. Weiters wird einvernehmlich festgestellt, dass dem Mieter das Verhalten des Wohnungsnutzers, seiner Angehörigen, Besucher etc. angerechnet wird. Ein Verstoß wird ausdrücklich als wichtiger Kündigungsgrund nach § 30 Abs.2. Ziff. 13 MRG vereinbart.“

Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird festgestellt:

..

Gesamtmietzins: EUR 5.178,01

Die Vermietung erfolgt ausschließlich zu Wohnzwecken. Als Folge des BGBl. I Nr. 147/2017 besteht betreffend Miet-/Bestandverhältnisse für Wohnungen ab dem 11.11.2017 keine Verpflichtung für Selbstberechnung der Gebühren durch den Vermieter (§ 33 TP 5 Abs. 4 GebG).

Sollte aus welchen Gründen auch immer in Zukunft dem Vermieter für den gegenständlichen Mietvertrag bzw. dessen Nachträge oder Ergänzungen Gebühren vorgeschrieben werden, trägt diese der Mieter bzw. ersetzt der Mieter dem Vermieter die diesem von dritter Seite vorgeschriebenen Gebühren. Hat der Mieter das Entstehen einer Gebührenschuld verursacht oder sonst wie zu vertreten (z.B. vertragswidrige Benutzung des Mietgegenstandes) so hält der Mieter den Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos. Der Vermieter ist berechtigt - unbeschadet weitergehender Rechte wie z.B. Aufkündigung des Bestandverhältnisses wegen vertragswidriger Benutzung durch den Mieter - sich mit seinen Ansprüchen aus der erlegten Kautions des Mieters zu befriedigen. Der Mieter ist diesfalls zu sofortigen Wiederauffüllung der erlegten Kautions oder zur Ergänzung sonstiger Sicherheiten (wie z.B. einer Garantie) verpflichtet.“

1. 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.

2. Rechtliche Beurteilung

Nicht bestritten wurde, dass die gegenständliche Immobilie reinen Wohnzwecken dient. Dies wurde so auch ausdrücklich im Mietvertrag festgehalten.

Strittig ist lediglich, ob die Befreiung des § 33 TP 5 (4) GebG auch anzuwenden ist, wenn die Wohnung zwar zu Wohnzwecken angemietet wird, nicht aber vom Mietvertragspartner selbst (hier die Organisation) sondern von entsendeten Mitarbeitern des Mietvertragspartners (hier BZ) zu Wohnzwecken genutzt werden.

§ 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 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."

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die belangte Behörde stützt sich in ihrer Argumentation darauf, dass die Intention des Gesetzgebers zur Einführung der Gebührenbefreiung von Mietverträgen über Wohnräume eine finanzielle Entlastung der Mieter gewesen ist. In weiterer Folge argumentiert sie nun, dass im konkreten Fall die Mieterin (Organisation) die Wohnung nicht selbst zu Wohnzwecken nutzt, sondern der entsendeten BZ zur Verfügung stellt und daher die Gebührenbefreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z1 GebG nicht in Betracht komme.

Aus Sicht des erkennenden Gerichtes lässt der reine Gesetzeswortlaut des § 33 TP 5 GebG diese Interpretation nicht zu, ist doch dahingehend weder aus den Materialien noch aus dem Gesetzestext selbst etwas zu entnehmen.

Die ausdrückliche Notwendigkeit einer unmittelbaren Nutzung zu Wohnzwecken durch den Mieter laut Mietvertrag sieht der Gesetzgeber nicht vor.

Im Gegenteil beschränkt sich der Gesetzestext lediglich auf die Formulierung „Gebührenfrei sind Verträge über die Miete von Wohnräumen“. Eine Einschränkung dieser Befreiungsbestimmung auf eine bestimmte Art von Mieter (z.B. Haupt/Untermieter) kann daraus nicht gelesen werden.

Auch in der Literatur zu § 33 TP 5 (4) GebG wird als wesentliches Kriterium für eine Gebührenbefreiung lediglich auf die Nutzung als Wohnraum abgestellt, nicht aber auf die Person des Nutzers. (siehe *Lehner/Schaffer in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG, 2. Aufl. (2020), § 33 TP 5, V. Befreiungstatbestände (Abs 4) [Rz 221 – 246]; Twardosz, GebG7.00 § 33 TP 5 (Stand 1.1.2021, rdb.at)*)

Wenngleich es –wie aus den Materialien zu entnehmen - dem Gesetzgeber wohl darum ging, den Mieter bzw die Mieterin bei Abschluss des Mietvertrages von zusätzlichen Kosten zu entlasten, hat es der Gesetzgeber unterlassen Differenzierungen je nach Mieter (z.B. Unternehmen/Privatperson, Haupt/Untermieter) zu treffen und eine generelle Gebührenbefreiung von Verträgen über die Miete von Wohnraum normiert.

Eine Differenzierung und damit Einschränkung der Befreiungsbestimmung auf bestimmte Mieter würde auch der weiteren sich aus den Materialien ergebenden Befreiungsbegründung

entgegenstehen, nach der durch den Entfall der Mietvertragsgebühr auch der damit in Zusammenhang stehende Verwaltungsaufwand beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel reduziert wird.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kommt daher die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG im Beschwerdefall zur Anwendung.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

2.2. 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. Das BFG konnte sich im Beschwerdefall auf den klaren Gesetzeswortlaut stützen. Das Gesetz stellt allein auf die Nutzung als Wohnraum ab, nicht jedoch auf Identität von Wohnraumnutzer und Mietvertragsunterzeichner.

Graz, am 7. März 2022