

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Johann Fischerlehner, die RichterIn***RI*** sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Neumann und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Februar 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Jänner 2017 betreffend Bestandvertragsgebühr, Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Februar 2022 im Beisein der Schriftführerin Kerstin Nicole Schinagl zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Rechtsgebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm. § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von 4,493.907,65 €, somit mit einem Abgabebetrag von 44.939,08 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Verfahrensgang und Parteivorbringen

Vorab wird betreffend die zugrundeliegende Übernahme einer Vielzahl von Heimwerkermarkt-Standorten durch die ***BF*** auf die heutige Entscheidung des BFG, RV/7101679/2019, hingewiesen.

Hier gegenständlich ist der im Zuge dessen von der Bf. unterzeichnete Untermietvertrag für den Standort ***Stadt*** vom 31.10.2015.

Am 29.3.2007 haben die ***KEG*** als Vermieterin und die ***GmbH***, nunmehr ***XY***, als Mieterin den vorliegenden Mietvertrag über eine zu errichtende Gewerbe Immobilie (=Hauptmietvertrag) abgeschlossen:

Mietobjekt war ein Grundstück in ***Stadt*** im Ausmaß vom 15.951 m², auf dem gemäß

Punkt 2.e des Vertrages die Vermieterin speziell für die Bedürfnisse der ***XY*** eine Verkaufs- und Lagerhalle zum Betrieb eines Bau- und Heimwerkermarktes, eine Gartencenter Freifläche sowie Parkflächen errichtet (=Markt). Weiters vermietet die Vermieterin ein zu errichtendes Blocklager (=Lager).

Die wesentlichen Vertragspunkte lauten:

4. c) Neben den Mietzinsen hat die Mieterin die USt zu bezahlen, ebenso Betriebskosten gemäß MRG und die im Zusammenhang mit der Benützung des Mietobjektes auflaufenden und von der Mieterin verursachten Kosten des laufenden Betriebes, wie Wasser, Strom, Kanal - und Unratgebühren ... Insoweit die Betriebskosten der ***XY*** direkt vorgeschrieben werden, hat sie diese auf direktem Wege pünktlich zu bezahlen.

Für nicht direkt vorgeschriebene Betriebskosten hat die ***XY*** monatlich im Voraus einen Vorschuss zu bezahlen.

8. Eine Untervermietung ist nur an Baumarktbetreiber erlaubt.

9. Für die Zeit nach Ablauf von 10 Jahren ab Eröffnung der Verkauf- und Lagerhalle wird Betriebspflicht vereinbart. Sollte die Mieterin den Betrieb innerhalb der ersten 10 Jahre einstellen ...

Mit **Untermietvertrag vom 31.10.2015** hat die ***XY*** das Mietobjekt zur Gänze und auf unbestimmte Zeit der Bf. zu den folgenden wesentlichen Bedingungen untervermietet:

2. Einräumung des Untermietrechts und Übernahme von Pflichten

2.2 Die Bf. nimmt den Hauptmietvertrag zur Kenntnis und verpflichtet sich gegenüber der ***XY***, alle darin auferlegten Beschränkungen einzuhalten und sämtliche Verpflichtungen der ***XY*** aus dem Hauptmietvertrag so zu erfüllen, als ob sie selbst Hauptmieterin wäre, sofern in diesem Vertrag nicht ausdrücklich abweichend vereinbart.

2.3. Ein Recht zur weiteren Untervermietung und Weitergabe durch die Bf. besteht ausschließlich innerhalb des Konzerns, sofern am Standort weiterhin ein Bau- und Heimwerkermarkt betrieben wird.

3. Untermietzins und sonstige Zahlungen

3.1. Der Untermietzins besteht jeweils aus dem Mietzins, welchen die ***XY*** der Liegenschaftseigentümerin aus dem Hauptmietvertrag schuldet.

Festgehalten wird, dass der Mietzins derzeit (1.8.2015) 89.056,60 € (Markt) und 788,73 € (Lager) zuzüglich USt beträgt.

3.3 Die Bf. ersetzt der ***XY*** weiters die aus dem Hauptmietvertrag geschuldeten Neben- und Betriebskosten. Die Untervermieterin ist berechtigt, einen angemessenen Vorschuss zu verlangen.

Die Gebühr wurde vom ***Notar*** unter der ErfNr. ***ErfNr*** ohne Berücksichtigung von Betriebskosten nur von der Summe der Mietzinse (89.845,33 zuzüglich USt x 36 Monate x 1 %) in Höhe von 38.813,18 € selbst berechnet.

Anlässlich einer Gebührenprüfung im Notariat (***ABNr***) hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, festgestellt, dass die Betriebskosten in die Bemessung einzubeziehen sind.

Mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 27.1.2017** hat daraufhin das Finanzamt die Rechtsgeschäftsgebühr unter Hinzurechnung der von der Bf. bekanntgegebenen monatlichen Betriebskostenvorauszahlungen in Höhe von 3.500 € mit 40.325,18 € festgesetzt (89.845,33 + 3.500 zuzügl. USt x 36 Monate x 1 %). Daraus hat sich eine Nachforderung in Höhe von 1.512 € ergeben.

Hinsichtlich der dagegen erhobenen **Beschwerde vom 27.2.2017** und ihrer Begründung sowie des folgenden Verfahrens kann im Wesentlichen wiederum auf das heutige Erkenntnis des BFG RV/7101679/2019 verwiesen werden, wobei hier im Gegensatz zu den, die übrigen Standorte betreffenden Fällen, lediglich die Betriebskosten strittig sind.

Am 16.4.2018 hat die Bf. die tatsächlichen netto Betriebskosten wie folgt bekannt gegeben:

	jährlich	monatlich
allgem. BK gemäß Vorschreibung		1.509,37 €
Stromkosten	117.254,75 €	
Entsorgungskosten	22.540,46 €	
Wasser/Abwasserkosten	2.234,40 €	
	142.029,61 €	11.835,80 €
Summe Betriebskosten		13.345,17 €

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13.7.2018** hat das Finanzamt die Gebühr von den Mieten und den einbekannten, tatsächlichen Betriebskosten (89.845,33 + 13.345,17 zuzügl. USt x 36 Monate x 1 %), mit 44.578,15 € - nunmehr vorläufig – festgesetzt, sodass sich eine weitere Nachforderung in Höhe von 4.252,97 ergeben hat.

Am 1.4.2019 hat das Finanzamt aufgrund des Vorlageantrages der Bf. die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Beschluss vom 27.7.2021** hat das BFG um Ergänzung des Sachverhaltes ersucht, woraufhin die Bf. die Fragen des BFG dahingehend beantwortet hat, dass die am 16.4.2018 bekannt gegebenen Betriebskosten das Jahr 2016 betroffen haben, die Heizkosten (wie in den Folgejahren) darin enthalten waren und die Betriebskosten 177.680,07 € im Jahr 2017 und 172.669,23 € im Jahr 2018 (netto) betragen haben. Weiters stellt die Bf. klar, dass die Betriebspflicht 10 Jahre nach der Eröffnung, somit am 13.3.2018 geendet habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt steht aufgrund der vorliegenden Verträge, von der Bf. bekannt gegebenen Daten und Bescheide unstrittig fest.

2. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 beträgt der Tarif für Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen 1 vH.

Nach Abs. 3 der Bestimmung sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten.

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.

Werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist gemäß § 19 Abs. 1 GebG die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühr für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Nach Abs. 2 der Bestimmung ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

3. Erwägungen

Nach ständiger Judikatur des VwGH sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern¹⁰ Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rz. 99).

Dass auch sämtliche Nebenkosten [hier ua. Strom, Wasser] in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, entspricht der ständigen Judikatur des VwGH (BFG 29.6.2015, RV/7103071/2012).

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob auch die verbrauchsabhängigen Betriebskosten, welche die Bf. direkt mit den Versorgungsunternehmen abrechnet (Wasser/Abwasser, Strom, Entsorgung) in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sind.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Wesentlich dabei ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache. Betreffend diesen wirtschaftlichen Zusammenhang hat der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 27.6.1960, 1624/59, dargelegt, dass eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietvertrag grundsätzlich nur dann mit der Vermietung oder Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen wird, *„wenn sie der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung dient.“*

Aus dem Hauptmietvertrag vom 29.3.2007, Punkt 4.c), geht eindeutig hervor, dass die Mieterin neben dem Mietzins zu bezahlen hat:

- die Betriebskosten gemäß MRG und
- die im Zusammenhang mit der Benützung des Mietobjektes von ihr verursachten Kosten des laufenden Betriebes, wie Wasser, Strom, Kanal- und Unratgebühren,

Auch soweit die Betriebskosten der Mieterin direkt vorgeschrieben werden, hat sie diese direkt an die Versorgungsbetriebe pünktlich zu bezahlen.

Zweifelsfrei wurde somit im Hauptmietvertrag eine Vertragspflicht der *****XY***** zur Bezahlung der strittigen Kosten begründet.

Wenn nun gemäß dem hier zu beurteilenden Untermietvertrag, Punkt 2.2., die Bf. sämtliche Verpflichtungen der *****XY***** aus dem Hauptmietvertrag, welcher im Sinne des § 17 GebG durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wurde, so zu erfüllen hat, als ob sie selbst Hauptmieterin wäre, so übernimmt sie zwangsläufig auch die Verpflichtung zur

Bezahlung aller Betriebskosten. Dies wird noch einmal ausdrücklich in Vertragspunkt 3.3. bekräftigt, wonach die Bf. der ***XY*** weiters die aus dem Hauptmietvertrag geschuldeten Neben- und Betriebskosten zu ersetzen hat.

Die Bf. stützt sich in ihrer Beschwerde hinsichtlich der verbrauchsabhängigen Betriebskosten (wie in den Parallelfällen) im Wesentlichen darauf, dass die Betriebskosten für den Betrieb des Unternehmens anfielen, aber kein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Bestandnahme gegeben sei. Die Bezugnahme im Vertrag habe lediglich klarstellende Bedeutung. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen verbrauchsabhängigen Betriebskosten und der Überlassung eines Bestandsobjektes zum Gebrauch wäre allenfalls dann gegeben, wenn vertraglich eine Betriebspflicht vereinbart worden wäre, was hier nicht der Fall sei.

Diesem Beschwerdevorbringen kann nicht gefolgt werden:

Es handelt sich bei den lt. Vertrag von der Bf. zu tragenden Kosten nämlich keineswegs um solche, die ausschließlich in Zusammenhang mit der Betriebsführung stehen, wie die Bf. vermeint, sondern stellen Betriebskosten zivilrechtlich typische Nebenleistungen zur Einräumung des Gebrauchsrechtes dar, welche in Verbindung mit Bestandverträgen nicht unüblich sind. Darüber hinaus trägt gemäß § 1099 ABGB bei Vermietungen zunächst alle Lasten und Abgaben der Vermieter. Jedenfalls als Lasten iSd. § 1099 sind alle Aufwendungen einzustufen, die unmittelbar mit dem Gebrauch der Sache verbunden sind, also nach unserem heutigen Verständnis im weitesten Sinn als „Betriebskosten“ zu qualifizieren sind (Rummel/Lukas). Die Bf. war daher nach dem allgemeinen Zivilrecht nicht verpflichtet die strittigen, verbrauchsabhängigen Betriebskosten zu bezahlen. Dies ist jedoch dispositives Recht. Außerhalb des Vollenwendungsbereichs des MRG bestimmt sich die Verpflichtung des Mieters zur Tragung der Betriebskosten ausschließlich nach der mit dem Vermieter getroffenen Vereinbarung (OGH 3 Ob 219/08i).

Die Vertragspartner haben demgemäß vom ABGB abweichend vereinbart, dass die Bf. *„Betriebskosten gemäß MRG und die im Zusammenhang mit der Benützung des Mietobjektes auflaufenden und von der Mieterin verursachten Kosten des laufenden Betriebes, wie Wasser, Strom, Kanal - und Unratgebühren“* zu bezahlen hat.

Übernimmt aber der Bestandnehmer vertraglich Nebenleistungen, die nach dem bürgerlichen Recht vom Bestandgeber zu tragen wären, so fallen diese neben dem Mietzins in die Bemessungsgrundlage (zB Umsatzsteuer, Betriebskosten, Erhaltungsmaßnahmen ... vgl. Fellner Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰, § 33 TP 5, Seite 306).

Die Formulierung, dass die Bf. die aus dem Hauptmietvertrag „geschuldeten“ Neben- und Betriebskosten ersetzt, geht auch eindeutig über eine bloß klarstellende Erwähnung hinaus. Da die gegenständliche Gewerbeimmobilie überdies speziell zum Betrieb eines Bau- und Heimwerkermarktes samt Gartencenter errichtet wurde, nur an einen Baumarktbetreiber untervermietet werden darf und sich die Bf. in diesem Geschäftsfeld betätigt, erleichtern die

übernommenen Betriebskosten zweifelsfrei die Benützung der Bestandsache, womit der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang besteht.

Bezüglich der fehlenden Betriebspflicht ist auf die §§ 17 Abs. 1 und 26 GebG Bedacht zu nehmen, wonach es nur auf die bedungenen Leistungen (unbedingt und sofort fällig) und nicht auf die tatsächlichen Leistungen ankommt. An dieser Stelle kann auch auf das BFG Erkenntnis vom 10.7.2014, RV/7102739/2011, hingewiesen werden, in dem der Strombezug grundsätzlich dem Bestandzweck (eines Veranstaltungsgeländes) diene; der zuletzt vom BFG gemachte Hinweis auf eine Betriebspflicht, bekräftigte nur die Begründung, die Betriebspflicht war aber nicht entscheidend, für die Einbeziehung der Stromkosten in die Bemessungsgrundlage.

Nicht zuletzt hat im Zeitpunkt des Zustandekommens des Untermietvertrages am 31.10.2015 die Betriebspflicht zumindest noch bis 13.3.2018 bestanden und darf die Bf. das Objekt innerhalb ihres Konzerns nur unter der Voraussetzung, dass weiterhin ein Markt betrieben wird (Vertragspunkt 2.3.) weitergeben.

Das bisher Gesagte gilt unabhängig von der Art der Verrechnung der Kosten. Hierzu kann auf zwei weitere Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom 21.5.2003, RV/2233-W/02, und vom 22.9.2006, RV/1936-W/04, verwiesen werden. Darin hatte sich der UFS ebenfalls jeweils mit einem Sachverhalt zu befassen, bei dem diverse Neben- und Betriebskosten – „soweit möglich“ - direkt zu begleichen waren.

Im Übrigen sei abschließend noch einmal auf die in den Parallelfällen ergangene Entscheidung des BFG RV/7101679/2019 hingewiesen, in deren Begründung das Gericht zu der Frage der Betriebskosten (unter Punkt B) ausführlich und unter Hinweis auf diverse einschlägige Judikatur Stellung genommen hat.

Mit Entstehen der Gebührenschuld, das ist mit Unterzeichnung des Untermietvertrages, sind somit alle wiederkehrenden Leistungen, die die Bf. für die Nutzung des Bestandobjektes künftig aufwenden muss und zu denen sich die Bf. bei Vertragsabschluss verpflichtet hat, bei der Gebührenbemessung mit ihrem dreifachen Jahreswert zu berücksichtigen und zwar auch dann, wenn die Zahlung nicht direkt an den Vertragspartner erfolgt.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer bei Formalentscheidungen immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

Die Bf. hat die Betriebskosten für die Jahre 2016 bis 2018 einbekannt, aus denen im Sinne des § 17 Abs. 3 BewG 1955 die in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich monatlich anfallenden Nebenkosten (netto) ermittelt werden können. Da die Ungewissheit hinsichtlich der durchschnittlichen Höhe der Betriebskosten somit mittlerweile weggefallen ist, ist die

vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus der monatlichen Nettomiete zuzüglich dem Durchschnittswert der Betriebskosten und USt zusammen. Die Gebühr war daher wie folgt neu zu berechnen und endgültig festzusetzen:

			jährlich	monatlich
Miete				89.845,33 €
Betriebskosten lt. Bf.	2016	160.142,04 €		
	2017	177.680,07 €		
	2018	172.669,23 €	Ø 170.163,78 €	14.180,31 €
			Summe	104.025,64 €
Umsatzsteuer				20.805,13 €
				124.830,77 €
x 36 Monate				4,493.907,65 €
x 1 %			Gebühr	44.939,08 €

4. 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 ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die entscheidenden Rechtsfragen bereits durch die angeführte Judikatur des VwGH geklärt sind.

Linz, am 3. März 2022