

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Johann Fischerlehner, die RichterIn***R*** sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Neumann und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***BF***, ***BFAdr***, über zwei Beschwerden vom 27. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. und 27. Jänner 2017 betreffend Bestandvertragsgebühren, Steuernummer ***BFStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Februar 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. RV/7101732/2019

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 27.1.2017, Erfassungsnummer ***EN-1***, wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. RV/7101733/2019

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 26.1.2017, Erfassungsnummer ***EN-2***, wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Rechtsgebühr betreffend den Mietvertrag vom 14.12.2015 wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm. § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von 348.963,51 €, somit mit dem Abgabebetrag von 3.489,64 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt, Verfahrensgang und Parteivorbringen

Anlässlich einer Gebührenprüfung (***ABNr***) kommt die Prüferin in ihrer rechtlichen Würdigung im BP-Bericht zu den folgenden Feststellungen:

I. Anbotannahme – RV/7101732/2019, ErfNr. ***EN-1***

Am 29.10.2015 hat die ***BG*** GmbH als Eigentümerin der Liegenschaft EZ in ***Stadt***, auf der ein Bau- und Heimwerkermarkt betrieben wurde, gegenüber der ***BF***, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., das folgende **Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages** (in der Folge „Bestandvertrag“) abgegeben und darin die folgenden wesentlichen Parameter festgehalten:

- Die Bedingungen des künftigen Bestandvertrages ergeben sich aus dem als Anlage A beigefügten Termsheet (weitere Nebenabreden existieren nicht).
- Der Bestandgeber ist daran interessiert, dass die Bf. den Standort künftig betreibt.

Der Bestandgeber bietet der Bf. daher an, einen Bestandvertrag zu den in Anlage A genannten Konditionen, mit einer Mindestbindungsdauer der Bf. von 15 Jahren ab Mietvertragsbeginn abzuschließen.

Der Bestandgeber wird sich gemeinsam mit der Bf. bemühen, den Neuabschluss des Bestandvertrages mit der Bf. in gebührenoptimierter Form vorzunehmen, soweit dem Bestandgeber dadurch keine, insbesondere keine zivilrechtlichen Nachteile entstehen.

Anlage A	
Bestandzins	Der Jahresbestandzins beträgt ab Abschluss eines Mietvertrages mit der Bf. bis zum 31.12.2019 EUR 850.000 p.a. Ab 1.1.2020 wird der Jahresbestandzins auf EUR 820.000 p.a. angepasst.
Laufzeit	unbefristet
Kündigungsverzicht	Der Bestandgeber verpflichtet sich das Bestandverhältnis bis zum 31.12.2049 nicht zu kündigen.

Am 31.10.2015 hat die Bf. das Anbot angenommen.

Die Selbstberechnung der für diese Anbotannahme anfallenden Gebühr hat das Notariat ***N*** auf Basis eines unbefristeten Mietvertrages vorgenommen.

Die Prüferin beanstandet, hinsichtlich der bereits mit der Anbotannahme entstandenen Gebührenschuld liege aufgrund des beiderseitigen Kündigungsverzichtes

(Mindestbindungsdauer der Bf. und Kündigungsverzicht der Bestandgeberin lt. Anlage A) gebührenrechtlich entgegen der Selbstberechnung ein Vertrag mit bestimmter und anschließender unbestimmter Dauer vor. Die Auffassung der Bf., wonach aufgrund des undeutlichen Urkundeninhaltes gemäß § 17 Abs. 2 GebG auf den Vertragswillen abzustellen sei, teilt die Prüferin nicht. Da hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung keine Einigung erzielt worden sei, werde auf den Rechtsweg verwiesen

Daraufhin hat das Finanzamt mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 27.1.2017** betreffend die Anbotannahme vom 31.10.2015 die Bestandvertragsgebühr für eine gebührenrechtliche Dauer von 18 Jahren (bestimmte Dauer 15 Jahre und unbestimmte Dauer 3 Jahre) in Höhe von 148.800 € festgesetzt.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

gebührenrechtliche Dauer 15 Jahre für bestimmte Dauer + 3 Jahre für unbestimmte Dauer:

Jahresbestandzins bis 31.12.2019, 850.000 € x 4 Jahre = 3.400.000 €

+ Jahresbestandzins ab 1.1.2020, 820.000 € x 14 Jahre = 11.480.000 €

ergibt in Summe 14.880.000 €, davon 1 % Gebühr.

Zur Begründung führt das Finanzamt aus, entgegen der im Zuge der Prüfung von der Bf. vertretenen Ansicht (Stellungnahme vom 4.11.2016) liege ein undeutlicher Urkundeninhalt nicht vor. Im Anbot sei eindeutig geregelt, dass die Bestandgeberin der Bf. einen Bestandvertrag zu den Konditionen lt. Anlage A anbiete, mit einer Mindestbindungsdauer der Bf. von 15 Jahren. Hinsichtlich der Dauer finde sich in der Anlage A die Aussage, dass der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen werde mit Kündigungsverzicht der Bestandgeberin bis 31.12.2049. § 17 Abs. 2 GebG komme nur bei unklaren Textierungen, Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit des Urkundeninhaltes in Betracht. Nur wenn die Urkunde Aussagen enthalte, die verschiedene Deutungen zulassen, greife § 17 Abs. 2 GebG.

Dagegen richtet sich die gegenständliche **Beschwerde vom 27.2.2017** mit der Begründung, der Inhalt des Anbots sei widersprüchlich, weil sich einerseits die Bedingungen des künftigen Bestandvertrages aus der Anlage A (Termsheet) ergeben, andererseits irrtümlich auch die Mindestbindungsdauer der Bf. enthalten sei. Da gemäß § 17 Abs. 1 GebG zum Urkundeninhalt auch die Anlage A zähle, sei eine etwaige Undeutlichkeit anhand des Anbots samt der dazugehörigen Anlage zu beurteilen. Demnach würden sich zwei inhaltliche Widersprüchlichkeiten ergeben:

„Erstens wird in Abs. 2 des Angebotes festgehalten, dass sich die "Bedingungen des künftigen Bestandvertrages [...] aus dem als Anlage A beigegefügteten Termsheet" ergeben sollen, während der Bestandvertrag laut Abs. 4 des Angebotes nicht nur zu den in Anlage A genannten Konditionen abzuschließen ist, sondern zusätzlich dazu eine Mindestbindungsdauer der Bf. von 15 Jahren ab Mietvertragsbeginn enthalten soll (obwohl die Anlage A Kündigungsverzichte und Laufzeit bereits regelt).

Zweitens sieht das Termsheet vor, dass die Laufzeit des Bestandvertrages unbefristet sein soll und nur die Bestandgeberin bis zum 31.12.2049 auf ihr Kündigungsrecht verzichtet, während im

Abs. 4 des Angebotes erwähnt wird, dass die Bf. für eine Mindestbindungsdauer von 15 Jahren an den Mietvertrag gebunden werden soll. Es ist ein Widerspruch, mindestens aber undeutlich, wenn einerseits im Anbot steht, dass die Bf. 15 Jahre auf die Kündigung verzichtet, und andererseits im Termsheet unter dem Punkt "Laufzeit" "unbefristet" und unter dem Punkt "Kündigungsverzicht" nur ein Kündigungsverzicht der Bestandgeberin festgehalten wird."

Für einen verständigen Leser sei es daher unklar, ob 1) nur die Bestandgeberin 2) nur die Bf. oder 3) beide für eine bestimmte Zeit auf eine Kündigung verzichten.

Zum Beweis dafür, dass die Parteien mit dem gegenständlichen Anbot NEU ausschließlich einen unbefristeten Mietvertrag mit einseitigem Kündigungsverzicht der Bestandgeberin abgeschlossen haben, sei das erste Anbot ALT vom 17.7.2015, welches von der Bf. nicht angenommen worden sei, geeignet. Darin sei die Mindestbindungsdauer der Bf. sowohl im Anbot als auch im dazugehörigen Termsheet vorgesehen gewesen.

Die Bf. legt ein Anbot ALT vom 17.7.2015 (welches nicht angenommen wurde) vor. Die beiden Anbots-Versionen unterscheiden sich ausschließlich hinsichtlich des Kündigungsverzichtes:

Kündigungsverzicht	***BF*** verpflichtet sich das Bestandverhältnis bis zum 31.12.2030 nicht zu kündigen. -Der Bestandgeber verpflichtet sich das Bestandverhältnis bis zum 31.12.2049 nicht zu kündigen.
--------------------	--

„Da ein solcher Inhalt von den Parteien eben gerade nicht beabsichtigt war, wurde das Anbot ALT eben nicht angenommen, und von der Bestandgeberin am 29.10.2015 ein abgeändertes Angebot - das Anbot NEU - gelegt. Dem tatsächlichen Willen der Parteien entsprechend sah das Anbot NEU vor, dass ein unbefristeter Mietvertrag bei gleichzeitigem vermierterseitigen Kündigungsverzicht vereinbart werden sollte. Dies wurde letztlich auch Inhalt des Vertrages und ist der Vergütung zu Grunde zu legen.

Im Rahmen der Abänderung wurde aus der Anlage A (Termsheet) des Angebotes ALT die Formulierung "die Bf. verpflichtet sich das Bestandverhältnis bis zum 31.12.2030 nicht zu kündigen" gestrichen. Aufgrund eines Redaktionsversehens wurde jedoch darauf vergessen, die Formulierung "mit einer Mindestbindungsdauer der Bf. von 15 Jahren" aus dem vierten Abs. des Angebotes NEU zu streichen.

Der Vergleich des Angebotes ALT mit dem Anbot NEU zeigt jedoch eindeutig, dass die Vertragsparteien einen unbefristeten Bestandvertrag mit nur vermierterseitigem Kündigungsverzicht abgeschlossen haben, da anderenfalls die Formulierung zur Mindestbindung der Bestandgeberin aus dem Termsheet nicht gestrichen worden wäre. Dass von den Vertragsparteien ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer mit vermierterseitigem Kündigungsverzicht gewollt war, belegt weiters die Urkunde vom 14.12.2015 (Mietvertrag)."

Ergänzend hat das Finanzamt einen Zeitungsartikel aus der Standard vom 26.7.2018 zum Akt genommen, in welchem der Geschäftsführer der Bf., ***GF***, so zitiert wird, dass das Engagement der Bf. langfristig angelegt sei. „Unsere Mietverträge laufen mindestens 15 Jahre.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 1.8.2018** hat das Finanzamt die Beschwerde mit Hinweis auf die ausführliche Bescheidebegründung vom 27.1.2017 als unbegründet abgewiesen. Im Übrigen komme dem Anbot Glaubwürdigkeit zu. Ein Redaktionsversehen sei bei derart weitreichenden Folgen nicht wahrscheinlich.

Zu diesem letzten Argument des Finanzamtes bringt die Bf. in der mündlichen Verhandlung am 23.2.2022 vor, dass anlässlich der Übernahme der Baumärkte durch die Bf. hunderte Verträge zu unterschreiben gewesen seien, sodass natürlich entgegen der Ansicht des Finanzamtes unter Zeitdruck Fehler passieren könnten.

II. Mietvertrag – RV/7101733/2019, ErfNr. *EN-2*****

Weiters haben die ***BG*** GmbH und die Bf. in Umsetzung der obigen Vereinbarung am 14.12.2015 einen ausformulierten Mietvertrag unterzeichnet, dessen wesentlicher Inhalt im Folgenden wiedergegeben wird:

1. PRÄAMBEL

Die Vertragsparteien schließen den gegenständlichen Vertrag in Umsetzung des von der Vermieterin am 29.10. abgegebenen und von der Mieterin am 31.10.2015 angenommenen Anbots auf Abschluss eines Mietvertrages, hinsichtlich dessen zu Steuer-Nummer xy die Rechtsgeschäftsgebühren selbst berechnet wurden. Eine neuerliche Vergebührung dieser Urkunde ist damit nicht erforderlich.

2. BESTANDOBJEKT

2.1. Die Vermieterin ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ ...

2.2. Auf diesem Grundstück hat die Vermieterin einen teilweise zweigeschossigen Bau- und Heimwerkermarkt errichtet.

3. VERTRAGSDAUER

3.2 Das Bestandverhältnis beginnt am 1.11.2015.

3.4 Das Bestandverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist jeweils zum 30.6. und 31.12. eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden.

3.5 Die Vermieterin verzichtet einseitig auf die Ausübung des ihr zustehenden Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2049.

4. BESTANDZINS

4.1. Der Bestandzins beträgt bis zum 31.12.2019 70.833,33 €, jeweils monatlich zuzüglich Mehrwertsteuer in gesetzlicher Höhe. Ab 1.1.2020 wird der Bestandzins auf 68.333,33 € jeweils monatlich zuzüglich Mehrwertsteuer angepasst.

4.3. Zuzüglich zum Bestandzins hat die Mieterin die Betriebskosten und laufende öffentliche Abgaben, wie diese im § 21 Abs. 1 lit. 1 bis 6, Abs. 2 und Abs. 3 MRG vorgesehen sind, zu bezahlen. Die Mieterin wird, soweit wie möglich, die Direktverrechnung von Betriebskosten mit den einzelnen Leistungslieferanten anstreben.

Die Vermieterin ist berechtigt, eine angemessene monatliche Anzahlung auf die Betriebskosten zu begehren.

4.4. Die Vermieterin wird weder einen Hausbesorger für das Bestandsobjekt bestellen, noch Kosten für die Verwaltung in Anrechnung bringen.

Die Mieterin wird die anfallenden Maßnahmen für die Reinigung und Pflege der Gesamtanlage ... und auch die Schneeräumung und Streuung auf eigene Kosten organisieren und durchführen.

Die Prüferin stellt diesbezüglich fest, mit dem späteren Mietvertrag sei ein weiteres – neues – Rechtsgeschäft mit unbestimmter Dauer beurkundet worden, welches neuerlich eine Gebührenschuld auslöse.

Mit **Gebührenbescheid vom 26.1.2017** hat das Finanzamt sodann betreffend den Mietvertrag vom 14.12.2015 eine weitere Gebühr in Höhe von 32.112 € festgesetzt, weil im später abgeschlossenen Mietvertrag andere Regelungen getroffen worden seien. Es liege ein Vertrag mit unbestimmter Dauer vor; die Bemessungsgrundlage ergäbe sich aus Bestandzins zuzüglich Betriebskostenvorauszahlung. Die Betriebskosten seien von gleichgelagerten Mietverträgen abgeleitet, die ab Oktober 2015 von der Abgabenschuldnerin im Zusammenhang mit anderen Standorten abgeschlossen wurden.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

mtl. Bestandzins 82.000 € + Betriebskosten 6.000 € zuzügl. USt x 36 (unbestimmte Dauer).

In der gegenständlichen **Beschwerde vom 27.2.2017** wendet die Bf. ein, bereits in der Präambel des Mietvertrages sei ausdrücklich festgehalten, dass die Vertragsparteien den Mietvertrag in Umsetzung von Anbot und Annahme abschließen. Es bestehe kein Zweifel, dass die Parteien kein neues Rechtsgeschäft abgeschlossen hätten, sondern bloß der Inhalt des Angebotes NEU beurkundet worden sei.

„Wie bereits gezeigt wurde, können das Anbot NEU und dessen Annahme aufgrund des übereinstimmenden und eindeutig nachgewiesenen Willens der beiden Parteien nur dahingehend verstanden werden, dass ein Mietvertrag von unbestimmter Dauer mit vermietetseitigem Kündigungsverzicht abgeschlossen wurde. Aus diesem Grund entspricht die am 14.12.2015 errichtete Urkunde inhaltlich dem bereits im Oktober 2015 zustande gekommenen Rechtsgeschäft, weshalb nicht davon die Rede sein kann, dass im Mietvertrag

vom 14.12.2015 andere Regelungen getroffen wurden oder gar ein neues Rechtsgeschäft abgeschlossen worden wäre. ...

Wenn die selben zwei Parteien innerhalb von zwei oder drei Monaten zwei Urkunden errichten, die denselben Inhalt haben, sich auf das selbe Bestandsobjekt beziehen, und den selben Zeitraum regeln, handelt es sich tatsächlich nicht um zwei Verträge, sondern um einen Vertrag.“

Selbst wenn in der Urkunde vom 14.12.2015 Abweichendes geregelt worden wäre, so sei dies als Zusatz bzw. Nachtrag gemäß § 21 GebG zu behandeln und würde die Gebührenpflicht nur im Umfang der Änderungen bewirken.

In einem **ergänzenden Ermittlungsverfahren** im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung (diesbezüglich wird aufgrund des Zusammenhanges und der einheitlichen Vorgehensweise des Finanzamtes auf den Hauptakt mit der Erfassungsnummer ***EN-HA*** und das in diesem Fall mit heutigem Tag ergehende Erkenntnis RV/7101679/2019 verwiesen) hat das Finanzamt von der Bf. die Bekanntgabe sowohl der von der Bestandgeberin verrechneten, als auch der mit den Versorgungsbetrieben direkt abgerechneten Betriebskosten verlangt.

Mit Stellungnahme vom 16.4.2018 hat die Bf. die angeforderten Betriebskosten für den Standort wie folgt bekannt gegeben:

ErfNr.	Standort		netto/jährlich
EN-1	***Stadt***	BK gemäß Vorschreibung	72.192,00 €
		Entsorgungskosten	17.646,90 €
		Kosten-Heizung	18.432,30 €
		Wasser/Abwasser	6.529,49 €
		Stromkosten	
		Summe	114.800,69 €
		= monatlich	9.566,72 €

Daraufhin hat das Finanzamt mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.7.2018** den Bescheid vom 26.1.2017 dahingehend abgeändert, dass die Gebühr mit 5.371,50 € festgesetzt wurde, wodurch sich eine Gutschrift in Höhe von 26.740,50 € ergeben hat.

„Der gegenständliche Mietvertrag ist als Nachtrag iSd. § 21 GebG zu behandeln und bewirkt eine Gebührenpflicht im Umfang der vereinbarten Änderung. Im gegenständlichen Vertrag

wurde zusätzlich vereinbart, dass die Mieterin sämtliche Betriebskosten und Abgaben zu tragen hat. ... Die Höhe der Betriebskosten wurde im Ermittlungsverfahren auf Anfrage des Finanzamtes bekannt gegeben. Die Stromkosten wurden basierend auf einen Mittelwert der Standorte ****L,V,R**** geschätzt. Da der Beobachtungszeitraum noch zu kurz ist, um feststellen zu können, wie hoch im Durchschnitt der Jahre die Höhe der Betriebskosten ist, erfolgt eine vorläufige Abgabefestsetzung.“

Im gemeinsamen **Vorlageantrag vom 3.9.2018** hält die Bf. zu Punkt I. ihr bisheriges Vorbringen aufrecht und auch zu Punkt II. weist die Bf. zunächst auf die bereits vorgebrachten Argumente hin. Mit der Urkunde vom 14.12.2015 seien, wie bereits in der Präambel der Urkunde festgehalten, keine gebührenpflichtigen Änderungen vereinbart worden.

Weiters seien die von der Bf. zu übernehmenden, verbrauchsabhängigen Betriebskosten nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Es fehle mangels Betriebspflicht der wirtschaftliche Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache. Vielmehr handle es sich um Kosten, welche in Zusammenhang mit dem Betrieb des Unternehmens stünden. Der Bezug von verbrauchsabhängigen Ressourcen sei jedoch nicht notwendig, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu kommen.

Dieser Umstand komme auch völlig unzweifelhaft durch folgende getroffene Vereinbarung zum Ausdruck: *"Die Mieterin wird, soweit wie möglich, die Direktverrechnung von Betriebskosten mit den einzelnen Leistungslieferanten anstreben."* Diese Formulierung belege, dass für die Bf. als Mieterin keine Abschlussverpflichtung bestehe und sie auch in den Genuss der Gewerbeimmobilie komme, wenn sie nicht direkt mit den Leistungslieferanten kontrahiere (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 und 0112, wonach das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhanges an das Bestehen einer vertraglichen Verpflichtung zum Abschluss des Vertrages mit einem Drittanbieter geknüpft ist). Der Bezug von verbrauchsabhängigen Ressourcen sowie der Abschluss von Anschluss- und Bezugsverträgen mit verschiedenen Leistungslieferanten sei weder für die BG noch für die Bf. Voraussetzung für das Zustandekommen des Bestandvertrages gewesen.

Weiters hat die Bf. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung im Senat gestellt.

Am 1.4.2019 hat das Finanzamt die Beschwerde vom 27.2.2017 zu den beiden Bescheiden lt. I. und II. dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss vom 12.10.2021 hat das BFG betreffend den Mietvertrag um Bekanntgabe der jährlichen Bruttobetriebskosten gemäß MRG (Wasser/Kanal, Entsorgung) für drei Jahre und der Kosten für den Winterdienst ersucht; mit Schreiben vom 7.1.2022 hat die Bf. die Daten wie folgt bekannt gegeben.

2016	Entsorgungskosten	21.176,28 €
------	-------------------	-------------

	Wasser/Abwasserkosten	7.835,39 €
2017	Entsorgungskosten	18.819,92 €
	Wasser/Abwasserkosten	7.034,40 €
2018	Entsorgungskosten	21.865,55 €
	Wasser/Abwasserkosten	6.781,09 €

Die direkt an das ausführende Unternehmen gezahlten Kosten für Reinigung und Pflege der Gesamtanlage und für den Winterdienst betragen jährlich brutto:

2016	8.702,47 €
2017	11.233,42 €
2018	9.333,43 €

Letztendlich haben die für die Gebührenvorschreibung maßgeblichen Betriebskosten betragen:

		2016	2017	2018
seitens der BG weiterverrechnete BK		80.267,38 €	77.957,10 €	77.957,10 €
direkt gezahlte BK	Entsorgungskosten	21.176,28 €	18.819,92 €	21.865,55 €
	Wasser/Abwasser	7.835,39 €	7.034,40 €	6.781,09 €
	Winterdienst	8.702,47 €	11.233,42 €	9.333,43 €
Summe		117.981,52 €	115.044,84 €	115.937,17 €
Durchschnitt		Ø 116.321,17 €		

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich einerseits auf die Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakten mit den Erfassungsnummern ***EN-1***

und ***EN-2*** und andererseits auf die von der Bf. für den Standort ***Stadt*** einbekannten Betriebskosten der Jahre 2016 bis 2018.

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%.

Nach Abs. 3 der Bestimmung sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Als Urkunde gilt gemäß § 15 Abs. 2 GebG bei schriftlicher Annahme eines Vertragsanbotes auch das Annahmeschreiben. Gilt ein Annahmeschreiben oder ein Anbotsschreiben als Urkunde über den Vertrag, so entsteht gemäß § 16 Abs. 4 GebG die Steuerschuld mit dem Zustandekommen des Vertrages.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der 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.

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits angefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag gemäß § 21 GebG im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Gemäß § 200 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.

§ 21 MRG lautet auszugsweise:

Abs. (1) Als Betriebskosten gelten die vom Vermieter aufgewendeten Kosten für

1. die Versorgung des Hauses mit Wasser aus einer öffentlichen Wasserleitung;

2. die auf Grund der Kehrordnung regelmäßig durchzuführende Rauchfangkehrung, die Kanalräumung, die Unratabfuhr und die Schädlingsbekämpfung;
3. die entsprechende Beleuchtung der allgemein zugänglichen Teile des Hauses;
4. die angemessene Versicherung des Hauses gegen Brandschaden (Feuerversicherung);
5. die angemessene Versicherung des Hauses gegen die gesetzliche Haftpflicht des Hauseigentümers (Haftpflichtversicherung) und gegen Leitungswasserschäden einschließlich Korrosionsschäden;
6. die angemessene Versicherung des Hauses gegen andere Schäden, wie besonders gegen Glasbruch hinsichtlich der Verglasung der der allgemeinen Benützung dienenden Räume des Hauses einschließlich aller Außenfenster oder gegen Sturmschäden, wenn und soweit die Mehrheit der Hauptmieter - diese berechnet nach der Anzahl der vermieteten Mietgegenstände - des Hauses dem Abschluss, der Erneuerung oder der Änderung des Versicherungsvertrags zugestimmt haben;

Abs. (2) Die anteilig anrechenbaren öffentlichen Abgaben sind die von der Liegenschaft, auf die sich der Mietvertrag bezieht, zu entrichtenden laufenden öffentlichen Abgaben mit Ausnahme solcher, die nach landesgesetzlichen Bestimmungen auf die Mieter nicht überwältzt werden dürfen.

Abs. (3) Der Vermieter darf zur Deckung der im Lauf eines Kalenderjahres fällig werdenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu jedem Zinstermin einen gleichbleibenden Teilbetrag zur Anrechnung bringen (Jahrespauschalverrechnung) ...

3. Erwägungen

I. Anbotannahme

Unbestritten ist durch die Annahme des schriftlichen Angebotes der BG durch die Bf. die Gebührensschuld nach § 33 TP 5 GebG entstanden, strittig ist lediglich die der Gebührenbemessung zugrunde zu legende Vertragsdauer.

Nach § 17 Abs. 1 erster Satz GebG unterliegt das Rechtsgeschäft so, wie es beurkundet ist, der Gebühr (VwGH 10.6.1991, 90/15/0019).

Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird (vgl. zB VwGH 20.12.2007, 2004/16/0165).

Bei Anbot und Annahme ist grundsätzlich der Inhalt des Anboteschreibens maßgeblich (vgl. VwGH 5.10.1987, 86/15/0117).

Das in § 17 Abs. 1 GebG festgelegte Urkundenprinzip besagt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. Inhalt ist das, was die Schrift beweist.

Die Abgabenbehörde ist nicht berechtigt, der Gebührenfestsetzung andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände zugrunde zu legen, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen der Parteien entsprechen. Eine Urkunde schafft nur darüber Beweis, was in ihr beurkundet ist (VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Aus der alleinigen Geltung des schriftlich niedergelegten Inhalts ergibt sich auch die Belanglosigkeit der Beweggründe, die zur Errichtung der Schrift, zum Abschluss des Rechtsgeschäftes, zu einer bestimmten Art oder Formulierung geführt haben (zuletzt VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011).

Die Maßgeblichkeit des Urkundeninhaltes gegenüber dem Parteiwillen ist denkmöglich (VfGH 6.10.1975, B 118/74 SlgNF 7628).

Ein zustande gekommenes Rechtsgeschäft ist somit bei eindeutigen Urkundeninhalt ausschließlich diesem Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen. Nur für den Fall eines undeutlichen Urkundeninhaltes steht es nach § 17 Abs. 2 GebG dem Gebührenschuldner frei, einen Gegenbeweis zu erbringen.

Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt 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).

Im Gegenstandsfalle ist somit nach dem eben Gesagten für die Gebührenbemessung zunächst der schriftlich festgelegte Urkundeninhalt des Anbots von 29.10.2015 samt seiner beigefügten Anlage A zu beurteilen.

Das Anbot legt in einem ersten Vertragspunkt fest, dass sich die Bedingungen des künftigen Bestandvertrages aus dem als Anlage A beigefügten Termsheet ergeben. Der Bezug habende Termsheet legt Bestandzins und Laufzeit des Vertrages fest und enthält außerdem einen Kündigungsverzicht der BG für 35 Jahre.

In dem folgenden Vertragspunkt bietet BG der Bf. an, ebendiesen Bestandvertrag mit einer Mindestbindungsdauer der Bf. von 15 Jahren ab Mietvertragsbeginn abzuschließen.

Das BFG kann in diesen Regelungen keine Undeutlichkeit des Urkundeninhaltes erkennen.

Anbot und Termsheet widersprechen einander nämlich nicht. Es ist rechtlich durchaus möglich, dass sowohl Vermieter als auch Mieter sich zeitlich unterschiedlich lange binden und dass diese Regelungen teilweise im Vertrag bzw. in dem ergänzenden Termsheet enthalten sind.

Auch die Anmerkung, dass weitere Nebenabreden nicht existieren, steht dem nicht entgegen, da sie sich aufgrund der Klammersetzung nur auf die im Termsheet genannten Vertragsbedingungen bezieht, was jedoch eine ergänzende Regelung im Vertrag an sich nicht unmöglich macht.

Die Argumente der Bf., woraus sie zwei inhaltliche Widersprüchlichkeiten schließt, überzeugen das BFG nicht:

Ad Erstens: Die Ansicht der Bf., dass der Termsheet exklusiv alle maßgeblichen Vertragsbedingungen beinhalten soll, lässt sich der Formulierung des Angebotes nicht entnehmen, wenn BG der Bf. anbietet *einen Bestandvertrag zu den in Anlage A genannten Konditionen, - und zusätzlich - mit einer Mindestbindungsdauer der Bf. von 15 Jahren* abzuschließen.

Auch die Behauptung, die Anlage A regle bereits abschließend alle Kündigungsverzichte, steht nicht im Einklang mit dem Termsheet, in welchem von dem „Kündigungsverzicht“ in der Einzahl die Rede ist.

Ad Zweitens: Die Vereinbarung einer unbefristeten Vertragsdauer spricht nicht von vorneherein gegen das Anbot eines Vertrages mit zeitweilig beiderseitigem Kündigungsverzicht, da der Vertrag jedenfalls für die Restlaufzeit unbefristet bleibt.

Der Schluss der Bf., *„für einen verständigen Leser sei es daher unklar, ob 1) nur die BG 2) nur die Bf. oder 3) beide für eine bestimmte Zeit auf eine Kündigung verzichten“*, ist allein aus der Textierung des Anbots samt Termsheet nicht ableitbar.

Ohne Mitdenken des Parteiwillens liegt kein undeutlicher Urkundeninhalt vor; vielmehr ergibt sich aus den Erklärungen in Anbot und Termsheet nach Ansicht des BFG widerspruchsfrei, dass im Ergebnis ein zunächst auf 15 Jahre befristeter Mietvertrag, welcher anschließend in einen unbefristeten Mietvertrag übergeht, geschlossen wurde.

Erst unter Berücksichtigung der von der Bf. durchaus glaubwürdig vorgebrachten Hintergründe über das Zustandekommen des Anbot NEU erhellt der wahre Wille der Parteien, dass ein unbefristeter Mietvertrag in Kombination mit einem vermierterseitigen Kündigungsverzicht beabsichtigt war. Dementsprechend beruft sich die Bf. auf ein Redaktionsversehen, wodurch die Streichung der Mindestbindungsdauer der Bf. im Anbot NEU vergessen wurde.

Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, den wahren, vom Urkundeninhalt abweichenden Parteiwillen zu erforschen, soweit sich der für die Gebührenbemessung bedeutsame Inhalt der Regelung eindeutig aus der Urkunde ergibt:

„Vom materiellen Urkundenprinzip umfasst und damit - das Vorliegen einer entsprechenden Regelung in der Urkunde vorausgesetzt - allein nach dem Urkundeninhalt zu beurteilen, ist zunächst die Art des Rechtsgeschäfts. ... Gleiches gilt für den Inhalt des Rechtsgeschäfts, soweit

dieser für die Gebührenfestsetzung oder für die Anwendbarkeit einer Gebührenbefreiung von Bedeutung ist. Anhand des Urkundeninhaltes sind somit etwa die Parteien des Rechtsgeschäfts, die Vertragsdauer (zB das Vorliegen eines befristeten oder unbefristeten Bestandvertrags) oder auch der Gegenstand des Rechtsgeschäfts zu bestimmen.“ vgl. Bermann/Pinetz GebG § 17 Rzn. 30 und 31

Das FA hat die Gebühr somit anhand der eindeutigen Textierung von Anbot und Termsheet zutreffend von einer bestimmten Dauer von 15 Jahren und anschließender unbestimmten Dauer festgesetzt.

II. Mietvertrag

Wie schon die Bf. in ihrer Beschwerde unter Verweis auf die Präambel des gegenständlichen Mietvertrages einwendet, stellt letzterer bloß die Umsetzung des durch Anbot und Annahme bereits am 31.10.2015 zustande gekommenen Rechtsgeschäftes dar. Dem folgend erachtet es das FA in seiner BVE als zutreffend, dass es sich bei dem gegenständlichen Mietvertrag um einen Nachtrag im Sinne des § 21 GebG handelt. Dem kann auch das BFG zustimmen, da zwar eine Änderung des Umfanges der Verbindlichkeit eingetreten ist, aber die Identität des Rechtsgeschäftes als unbefristeter Bestandvertrag erhalten geblieben ist.

Streitpunkt ist somit nur mehr die Höhe der zusätzlich vereinbarten Leistung.

Ein Zusatz oder Nachtrag ist (nur) „nach Maßgabe seines Inhalts“ selbständig gebührenpflichtig. Dies ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH dahin zu verstehen, dass ein Zusatz oder Nachtrag zwar der Art nach der gleichen Gebühr unterliegt, wie das ursprüngliche, selbständig gebührenpflichtige Geschäft, die Höhe der Gebühr sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nur nach dem der zusätzlich bedungenen Leistung zu richten hat (VwGH 25.6.1981, 15/3545/80).

Zusätzlich bedungen zum Bestandzins lt. Anbot sind im Mietvertrag gemäß Punkt 4.3. die Betriebskosten und laufende öffentliche Abgaben, wie diese im MRG § 21 Abs. 1 Z 1 – 6 vorgesehen sind (Wasser/Abwasser, Rauchfangkehrer, Müllabfuhr, allgemeine Beleuchtung und diverse Versicherungen).

Dies sind daher im Wesentlichen die von der BG weiterverrechneten Betriebskosten und zusätzlich die mit den Versorgungsunternehmen direkt abgerechneten Kosten für Wasser/Abwasser und Entsorgung. Außerdem verpflichtet sich die Bf. in Punkt 4.4. des Mietvertrages zur Übernahme der Kosten für den Winterdienst. Hingegen bilden die Kosten für Heizung und Strom in diesem Fall mangels vertraglicher Übernahme durch die Bf. keine Gegenleistung zur Überlassung des Bestandgegenstandes und sind daher nicht bei Berechnung der Gebühr zu berücksichtigen (vgl. das mit heutigem Tag ergehende Erkenntnis RV/7101719/2019 und die darin enthaltene eingehende Begründung).

Die Bf. hat die Betriebskosten für die Jahre 2016 bis 2018 mit Schreiben vom 7.1.2022 einbekannt (siehe oben), im Sinne des § 17 Abs. 3 BewG 1955 ergeben sich folglich jährlich im

Durchschnitt zusätzlich bedungene Betriebskosten in Höhe von 116.321,17 € brutto. Die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG beträgt somit bei unbestimmter Vertragsdauer das Dreifache, das sind 348.963,51 €; die Gebühr ist davon mit 1 % zu berechnen, = **3.489,64 €**.

Da die Ungewissheit hinsichtlich der durchschnittlichen Höhe der Betriebskosten mittlerweile weggefallen ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich die Gebühr neu zu berechnen und endgültig festzusetzen.

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.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen und der im Erkenntnis zitierten Judikatur klar ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 3. März 2022