

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Juli 2021 betreffend Antrag vom 30.11.2020 auf Erstattung der Gebühr für den Bestandvertrag vom 30.3.2017, ErfNr. ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Der Antrag vom 30.11.2020 wird mangels Aktivlegitimation der Antragstellerin zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Antrag vom 30.11.2020

Am 30.11.2020 brachte die ***Bf1*** beim (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) unter Hinweis auf ihre Steuernummer beim (damaligen) Finanzamt ***1*** ***2*** einen Antrag ein, in dem einleitend ausgeführt wurde, dass sie mit Vereinbarung vom 30. März 2017 als Mieterin mit der ***3*** als Vermieterin einen Mietvertrag über die Vermietung von Teilflächen des ob der Liegenschaft ***4*** errichteten Wirtschaftsparks (im folgenden „Vermietungsobjekt“) abgeschlossen habe.

Voraussetzung für und Grundlage des Mietverhältnisses sei gewesen, dass die notwendige gewerbebehördliche Genehmigung für den Betrieb in den Räumlichkeiten des Mietobjekts

erteilt werde. Die Vorgaben des Arbeitsinspektorats sowie die Anforderungen im Hinblick auf den Brandschutz seien für die Mieterin entgegen der ursprünglichen Erwartung faktisch unmöglich umsetzbar, sodass die o.g. Voraussetzung nicht erfüllt werden konnte.

Das Vermietungsobjekt sei daher auch zu keinem Zeitpunkt genutzt worden.

Bedürfe ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde, so entstehe die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung (§16 Abs 6 GebG). Da mit der Nichterteilung der gewerbebehördlichen Genehmigung ursprünglich nicht gerechnet werden konnte, sei dennoch eine Vergebühnung des Mietvertrags vorgenommen und seitens der Bf. der Betrag von € 19.293,00 an die Rechtsanwaltskanzlei „***5*** Rechtsanwälte OG“ gemäß dessen Vorschreiben als Mietvertragsgebühr überwiesen worden. Tatsächlich jedoch sei keine Gebührenschuld entstanden.

Abschließend enthält die Eingabe der Bf. folgenden Antrag:

„Wir ersuchen daher, die gemäß Vergebühnung seitens der Rechtsanwaltskanzlei an das Finanzamt abgeführte Gebühr unserem Abgabekonto gutzuschreiben.“

Ermittlungen des FA

Über Ersuchen des Finanzamtes vom 26.2.2021 übersandte die Bf. am 1.3.2021 Kopien des Mietvertrages v. 30.3.2017 abgeschlossen mit ***3*** sowie der weiteren im Antrag vom 30.11.2020 genannten Vereinbarungen und Zusätze ans Finanzamt.

Bescheid vom 5.7.2021

Mit Bescheid vom 5.7.2021 wies das FA den Antrag der Bf. vom 30.11.2020 mit folgender Begründung ab.

„Die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes ist nicht von einer nötigen Genehmigung abhängig, sondern vielmehr wurde die Gültigkeit durch die von den Parteien beigefügte aufschiebende Bedingung (Erteilung gewerbebehördliche Genehmigung) aufgeschoben.

Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es gem. § 17 Abs. 4 GebG ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung abhängig ist.

Der Antrag auf Rückerstattung war daher abzuweisen.“

5. Beschwerde

Am 4.8.2021 brachte die Bf. über FinanzOnline eine Beschwerde gegen den Bescheid vom 5.7.2021 ein, in der beantragt wurde, den Bescheid „dem Grund und der Höhe nach“

aufzuheben. Zur Begründung wurde auf das gesonderte Begründungsschreiben verwiesen, das folgenden Inhalt hat:

„Den Ausführungen des Finanzamtes kann hier nicht gefolgt werden, da es sich bei einer behördlichen Genehmigung um eine zumindest mittelbare Einflussnahme auf das Zustandekommen eines Vertrages, hier insbesondere eines Nutzungsvertrages (Mietvertrag), handelt. Auch kann diese aufschiebende und einen Einfluss nehmende Bedingungen weder von den Vertragsparteien willkürlich gewählt werden, noch kann auf diese in irgendeiner Weise von den Vertragsparteien Einfluss genommen werden.

Unter Vorliegen von genauen Vorgaben der Behörde, also rechtskräftig vorliegende Bescheide, würde ein Vertrag diese aufschiebende und einen wesentlichen Einfluss nehmende Bedingung nicht enthalten. Wie auch schon in der Erstbegründung und in den Vertragsbeilagen ausführlich beschrieben, war der Abschluss des Mietvertrages und damit in Verbindung stehende Vertragsbeilagen notwendig.

Tatsache ist, dass die für der Mietvertrag seitens des Vermieters zu keinem Zeitpunkt erfüllt werden konnte. Wie sich herausgestellt hat, war es von Beginn weg unmöglich, dass die zuständige Behörde die notwendigen Bewilligungen zur Errichtung und zum Betrieb des Objektes erteilt. Damit war die Erfüllung des Mietvertrags seitens des Vermieters von Beginn weg schlicht unmöglich. Was aber geradezu unmöglich ist, kann jedoch niemals Gegenstand eines gültigen Vertrags sein (§ 878 ABGB). Es lag und liegt somit von Beginn weg eine ursprüngliche bzw anfängliche Unmöglichkeit vor. Der Vertrag ist somit zu keinem Zeitpunkt rechtswirksam zustande gekommen.

Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenpflicht ist aber gerade, dass das Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen ist (vgl. Gebührenrichtlinien 2019, Rz 423). Das Gebührengesetz erlaubt explizit, dass der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt, dass das Rechtsgeschäft zivilrechtlich aufgrund anfänglicher Unmöglichkeit nicht zustande gekommen ist (Gebührenrichtlinien 2019, Rz 424).

Auf Grund der im Rahmen des Genehmigungsgespräches (Bausprechtag) hervorgekommenen diverse Fakten in Verbindung mit der gegenständlichen Halle war es hier von Anfang an unmöglich eine Genehmigung zu erhalten.

Der erste Faktor für die Unmöglichkeit der Genehmigung lag in der Gebäudestruktur, da eine weitere Halle im Erdgeschoss direkt an den vertragsgegenständlichen Mietbereich anschließt und diese gewerblich genutzt wurde. Daher lief im Hintergrund, welches sowohl uns als auch dem Vermieter nicht augenscheinlich bekannt war eine Generalgenehmigungsverfahren auch im Hinblick auf die Fluchtwegsituation.

Das Hotel unterliegt somit einer anderen Richtlinie und somit anderen Vorschriften. Das Hotel fällt unter der OIB-Richtlinie 2.0, der Rest der Halle unter die Richtlinie OIB 2.1. Daher ist der im Generalgenehmigungsverfahren für den Fluchtweg geplante „Tunnel“ für fremde Personen (OIB-2.0) nicht zumutbar. Zur Erläuterung: betriebseigene Personen sind „ortskundig“ und wissen, wo der Tunnel genau hinführt. „Ortsunkundige“ Personen, worunter die Hotelgäste fallen, dürfen den geplanten und baulich möglichen Tunnel nicht benutzen, da dieser in der Breite zu schmal ist. Auch Alternativen wurden diskutiert und hätten für andere Fluchtwege Teile eines zweiten Gebäudes abgebrochen werden müssen, welches wiederum nicht Mietgegenstand war.

Diese Besprechung, welche die Unmöglichkeit des Projektes auf Grund der gesetzlichen Vorgaben ergeben hat, war am 02.06.2017. Die Behörde stellte fest, dass die Fluchtwegführung weder den OIB Richtlinien (siehe vor) noch der Arbeitsstättenverordnung entspricht.

Der Mietvertrag selbst wurde am 30.03.2017 abgeschlossen.

Hierzu ist noch anzumerken, dass ohne das Vorliegen einer Planung keine Teilnahme an einem Bausprechtag möglich ist, da eben dann keine Grundlage für eine Diskussion bzw. Beurteilung vorliegt.

Es ist daher klar festzustellen, dass eine Behördengenehmigung nicht ausstellbar war, sohin war von Anfang an eine Unmöglichkeit des Projektes gegeben. Daraus ableitend war die Erfüllung des Mietvertrages von Anfang als unmöglich anzusehen.

Da seitens der Mieterin erhebliche Aufwendungen für die Planung, Gutachtenserstellungen für die bau- und gewerbebehördlichen Genehmigungen zu leisten waren, war es natürlich kaufmännisch notwendig hier den Mietvertrag abzuschließen inklusive der Miete und allfällige Auflagen, damit man bei Vorliegen der Genehmigungen dann nicht unter einem Druck kommt. Wären man hier das Risiko gegangen, dann wäre es dann nicht zum Abschluss eines Mietvertrages gekommen (Versagen der Genehmigung) und daher auch keine Vertragsgebühr angefallen. Nur aus kaufmännischer Vorsicht würde man hier bestraft, das kann wohl der Gesetzgeber nicht gemeint haben. Dass es sich bei den gewerbebehördlichen Genehmigungen um einen wesentlichen Teil des Mietvertrages handelt, geht wohl auch daraus hervor, dass eine Ausübung des beabsichtigten Gewerbes nur bei einer positiven Bescheidung möglich ist.

Auch der Umstand, dass dann nach weiteren Gesprächen und Verlegen der Mieträumlichkeiten in einen anderen Gebäudekomplex es dann ohne Auflagen zu einem neuen Mietvertrag gekommen ist, zeigt wohl die Sinnhaftigkeit der Ausgestaltung des ersten Mietvertrages. Somit ist auch klargestellt, dass nicht zwei Gebäudeteile gemietet wurden, sondern wirklich nur einer.

Daher ersuchen wir die Behörde den Bescheid aufzuheben und im Sinne des Antrages zu entscheiden, d.h. die Aufhebung der Gebührenvorschreibung.

Gleichzeitig wird, obwohl die Gebühr schon bezahlt wurde, gemäß § 212 a BAO die Aussetzung der Einhebung der Gebühr zu genehmigen und auf dem Steuerkonto wieder gutzuschreiben.“

6. Beschwerdeverentscheidung

Am 27.8.2021 erließ das FA eine abweisende Beschwerdeverentscheidung mit folgender Begründung:

„In der Beschwerde wurde vorgebracht, dass eine anfängliche Unmöglichkeit iSd. § 878 ABGB vorgelegen sei, und daher ein gültiges Rechtsgeschäft nicht abgeschlossen werden konnte. Eine anfängliche Unmöglichkeit liegt vor, wenn die Parteien eine Leistung vereinbaren, deren Erbringung schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unmöglich ist (faktisch absurd oder rechtlich unmöglich). Es wurde weder faktisch Absurdes noch rechtlich Unmögliches vereinbart. Die Vereinbarung über das Nichtzustandekommen des Mietvertrages (Datum unbekannt) zeigt, dass eine nachträgliche Unmöglichkeit vorliegt. In der Vereinbarung wird festgehalten, dass das Projekt nicht möglich oder nur mit erheblichen Mehrkosten realisiert werden kann. Es liegt also keine anfängliche, sondern vielmehr eine nachträgliche Unmöglichkeit vor.

Ein Rechtsgeschäft, dass sich nachträglich als unmöglich herausstellt, ist grundsätzlich zustandegekommen. Im gegenständlichen Fall wurde zur Vermeidung von Rechtsfolgen eine aufschiebende Bedingung im Vertrag aufgenommen.

Die aufschiebende Bedingung verhindert jedoch gem. § 17 Abs. 4 GebG nicht die Entstehung der Gebührenschuld.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

7. Vorlageantrag

Am 23.9.2021 brachte die Bf einen Vorlageantrag ein, in dem ergänzend wie folgt ausgeführt wurde:

„In der oben angeführten Beschwerdeentscheidung wird von einer anfänglichen Unmöglichkeit gesprochen, was bedeutet, dass eine Leistung vereinbart ist, welche bereits schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unmöglich ist.

Vertiefend zu den ausführlichen Sachverhaltsdarstellung im Schreiben vom 22.07.2021 darf nochmals dezidiert auf den Sachverhalt der Generalgenehmigung hingewiesen werden, welche sowohl uns als auch den Eigentümern der Liegenschaft nicht bekannt war. Erst in der Besprechung am 02.06.2017 wurden wir über die Notwendigkeit der Generalgenehmigung und der damit verbundenen Vorschriften seitens der Behörde informiert. Damit war die von Beginn weg bestehende Unmöglichkeit der Realisierung des Projektes auf Grund der unterschiedlichen Vorschriften seitens der OIB Richtlinien 2.0 für Hotel und OIB Richtlinie 2.1 für den Industriebereich, evident.

Wären wir in Kenntnis dieser rechtlichen Vorschriften gewesen, wäre der Mietvertrag vom 30.03.2017 aufgrund der offensichtlichen rechtlichen Unmöglichkeit gar nicht, auch nicht mehr unter der aufschiebenden Bedingung, abgeschlossen worden.

Daher war die faktische als auch rechtliche Unmöglichkeit von Beginn weg objektiv gegeben und lag diese bereits anfänglich vor und nicht wie in der Beschwerdeentscheidung von der belangten Behörde behauptet, erst nachträglich.

Daher wird der Antrag gestellt, den Bescheid vom 05.07.2021, mittels dessen unser Antrag vom 30.11.2020 zurückgewiesen worden ist, aufzuheben und unserem Antrag vom 30.11.2020 stattzugeben.

Gleichzeitig wird, obwohl die Gebühr schon bezahlt wurde, gemäß § 212 a BAO beantragt, die Aussetzung der Einhebung der Gebühr zu genehmigen und diese auf dem Steuerkonto wieder gutzuschreiben.“

8. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 14.12.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin stellte das FA den maßgeblichen Sachverhalt wie folgt dar:

„Mit dem gegenständlichen Mietvertrag vom 30.03.2017 vermietet die ***3*** der ***Bf1*** Gebäudeteile und PKW-Stellplätze im Wirtschaftspark ***6***. Mietzweck ist ein Hotel-, Gastronomie- und Bürobetrieb. Das Mietverhältnis beginnt am 1.8.2017 und wird auf 25 Jahre befristet abgeschlossen.

In einem getrennt vereinbarten Zusatz zum Mietvertrag, ebenfalls vom 30.03.2017, wird vereinbart, dass das Mietverhältnis durch die Erteilung der gewerbebehördlichen Genehmigung aufschiebend bedingt ist. Weiters steht der Mietvertrag unter der aufschiebenden Bedingung, dass es keine gegenüber den bestehenden Plänen und Ausführungsbeschreibungen zusätzliche baubehördliche Auflagen für die vollständige baubehördliche Bewilligung gibt.

In einer weiteren Vereinbarung (ohne Datum) wurde festgestellt, dass die Umsetzung des geplanten Bauprojektes und somit des Mietobjektes auf Grund der Vorgaben der Gewerbebehörde (Arbeitsinspektorat, Brandschutz) nur mit erheblichen Mehrkosten realisiert werden kann. Es wurde ein neuer Vertrag über ein neues Objekt abgeschlossen.

Die Gebühr für den gegenständlichen Vertrag wurde im Wege der Selbstberechnung über die Kanzlei ***5*** Rechtsanwälte OG mit € 19.293,-- entrichtet.“

Weiters gab das FA eine **Stellungnahme** zu den Beschwerdeausführungen mit folgendem Inhalt ab:

„Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist folgendes anzumerken:

Im Sinne der Beschwerde wurde nicht nur eine Rückerstattung beantragt, sondern auch eine Aufhebung der Gebührenvorschreibung.

Die Gebühr für den gegenständlichen Vertrag wurde durch die Kanzlei ***5*** Rechtsanwälte OG mit € 19.293,-- im Journal 4/2017 selbstberechnet. Wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so kann nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO oder muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen. Ein derartiger Antrag gemäß § 201 BAO liegt nach Ansicht der Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall nicht vor.

Ein Rückerstattungsantrag gemäß § 240 BAO kommt nicht in Betracht, da es sich bei der Rechtsgeschäftsgebühr um keine Abfuhrabgabe handelt.

Ein Antrag auf Rückzahlung gemäß § 239 BAO wäre ebenso abzuweisen gewesen, da sich zum Zeitpunkt der Antragstellung kein Guthaben am Konto der Bf. befunden hat.

Zum materiell-rechtlichen Vorbringen ist folgendes zu ergänzen:

Grundvoraussetzung der Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäfts ist, dass das beurkundete Rechtsgeschäft überhaupt gültig zustande gekommen ist.

Die Beschwerdeführerin meint nun, dass im Bestandvertrag eine Leistung vereinbart wurde, die schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unmöglich war, da erst in der Besprechung am 02.06.2017 über die Notwendigkeit einer Generalgenehmigung und der damit verbundenen Vorschriften seitens der (Gewerbe-)Behörde informiert worden sei und in Kenntnis dessen, der Mietvertrag vom 30.03.2017 aufgrund der offensichtlichen rechtlichen Unmöglichkeit gar nicht, abgeschlossen worden wäre.

Mit der Vereinbarung vom 30.03.2017 wurde die Rechtswirksamkeit des Mietverhältnisses mit der Erteilung der gewerbebehördlichen Genehmigung durch die zuständige Gewerbebehörde aufschiebend bedingt. Es handelt sich dabei aber um eine Suspensivbedingung, die gemäß § 17 Abs. 4 GebG 1957 keinen Einfluss auf die Entstehung der Gebührenpflicht hat. In der Vereinbarung über das Nichtzustandekommen des Mietvertrages wurde lediglich auf die aufschiebende Bedingung vom 30.03.2017 verwiesen und, dass ein neues Projekt und ein neuer Mietvertrag ausgearbeitet worden seien. Der Mietvertrag vom 30.03.2017 ist also rechtswirksam zu Stande gekommen. Es liegt vielmehr eine nachträgliche Unmöglichkeit der Ausführung des Mietvertrages vor.

Wenn die Bf. vermeint, dass der Mietvertrag zuerst die Genehmigung der Gewerbebehörde bedarf, dann ist dem entgegenzuhalten, dass gebührenrechtlich im gegenständlichen Fall der Ausgang eines behördlichen Genehmigungsverfahrens nicht maßgeblich ist, da es sich hier um die behördliche Genehmigung für die Ausführung eines Rechtsgeschäftes handelt (Vorgaben Arbeitsinspektorat und Brandschutzbestimmungen für Bauprojekt). Jedoch ist für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes selbst keine Genehmigung erforderlich und nur in solchen Fällen, wäre § 16 Abs. 6 GebG anwendbar. Die Gebührenschuld ist somit schon bei Vertragsabschluss entstanden.

Das Finanzamt geht daher von einer korrekten Selbstberechnung aus.

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

10. Beweisaufnahme durch das BFG

Von der zuständigen RichterIn wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf sowie die nachstehenden – unstrittigen- Sachverhaltsfeststellungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 30. März 2017 haben die ***3*** als Vermieterin und die Bf. als Mieterin einen Mietvertrag über im Vertrag näher bestimmte Teile des auf der Liegenschaft ***7*** ***6*** befindlichen Gebäudes „M33“ (das Teil eines Wirtschaftsparkes ist) sowie über 25 PKW-Stellplätze durch Unterzeichnung der Vertragsurkunde abgeschlossen.

Die über den Mietvertrag errichtete Vertragsurkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„...“

1.2. Die Vermieterin vermietet und die Mieterin mietet die vorgenannten Mietgegenstände ausschließlich für den Hotel-, Gastronomie- und Bürobetrieb, sowie für das Abstellen vom PKW. Eine Änderung des Verwendungszweckes bedarf der ausdrücklichen Zustimmung der Vermieterin.

Auf Kosten der Vermieterin werden bis zum Mietvertragsbeginn die in der beiliegenden und einen integrierenden Bestandteil dieses Mietvertrages bildenden Aufstellung „Adaptierungsarbeiten“ (Beilage ./2) genannten Arbeiten in den Mietgegenständen durchgeführt.

...

1.3. Die Mieterin hat auf ihre alleinigen Kosten und Gefahren alle für die Umsetzung des vereinbarten Verwendungszweckes in den Mietgegenständen erforderlichen öffentlich-rechtlichen Bewilligungen und Genehmigungen, insbesondere Betriebsanlagenbewilligungen, einzuholen. Die mangelnde Erlangung etwaiger öffentlich-rechtlicher Bewilligungen durch die Mieterin berechtigt diese nicht dazu, den Mietvertrag aufzukündigen.

II. Mietdauer und Kündigung

2.1 Das Mietverhältnis beginnt am 1.8.2017, 00:00 Uhr, und wird auf 25 Jahre befristet abgeschlossen. Das Mietverhältnis endet somit am 31.7.2042 ohne dass es einer Kündigung bedarf.

2.2. Die Mieterin verpflichtet sich, die Mietgegenstände bis spätestens zum Ablauf der Mietvertragsdauer geräumt von eigenen Fahrnissen und besenrein an die Vermieterin zu übergeben. Die Mieterin ist also verpflichtet, die Mietgegenstände so rechtzeitig zu räumen, dass sie spätestens am Tage der Beendigung an die Vermieterin zurückgegeben werden.

2.3. Die Vermieterin ist zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses berechtigt, wenn

> die Mieterin mit der Bezahlung des Mietzinses oder anderen auf Grund dieses Mietvertrages geschuldeten Leistungen (z.B. mit dem Erlag bzw. dem „Auffüllen“ der Kautions gemäß Punkt VI., etc.) trotz Mahnung und Nachfristsetzung von mindestens 14 Tagen im Verzug bleibt;

> die Mieterin von den Mietgegenständen einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, diese Vertrags- und/oder widmungswidrig benützt oder ohne Zustimmung der Vermieterin bauliche Veränderungen an/in den Mietgegenständen vornimmt;

> die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Mieterin mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt wird.

...

IV.

Benützung des Mietgegenstandes

4.1. Die Mietgegenstände dürfen nur zu Hotel-, Gastronomie- und Bürozwecken (Mietgegenstände 1 und 2), sowie zum Abstellen von PKW (Mietgegenstand 3) verwendet werden.

...

4.3 Veränderungen der Mietgegenstände bedürfen der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Vermieterin. In jedem Fall sind dabei die einschlägigen (z.B. baurechtlichen und gewerberechtlichen) gesetzlichen Vorschriften einzuhalten und dürfen diese Arbeiten nur durch hierzu konzessionierte Unternehmen durchgeführt werden. Die Mieterin verpflichtet sich, gegebenenfalls die vorzunehmenden Adaptionen in schriftlicher Form unter detaillierter Angabe von Art und Umfang der Vermieterin anzuzeigen. Die Kosten der Adaptionen und Installationen gehen zu Lasten der Mieterin.

...

4.7 Die Mieterin hat die Mietgegenstände besichtigt und ihren Zustand zur Kenntnis genommen. Die Mieterin erklärt, dass der Zustand der Mietgegenstände wie von ihr besichtigt zum bedungenen Gebrauch, also zu dem von ihr beabsichtigten Verwendungszweck, geeignet ist. Die Vermieterin haftet nicht für einen bestimmten Zustand der Mietgegenstände dahingehend, dass diese für den von der Mieterin beabsichtigten Verwendungszweck geeignet sind.

...

7.2 Dieser Vertrag enthält alle zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Bestimmungen hinsichtlich des Mietverhältnisses. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform; dies gilt auch für das Abgehen vom Erfordernis der Schriftform.

Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages nichtig oder anfechtbar oder aus einem sonstigen Grund unwirksam sein, so ist dieser Vertrag dennoch wirksam. Die Vertragsparteien verpflichten sich in diesem Fall, statt der nichtigen, anfechtbaren oder sonst unwirksamen Bestimmung, eine solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Sinn möglichst nahekommt und einen entsprechenden Erfolg gewährleistet.

...

7.5 Vorstehender Vertrag wurde vor Unterfertigung gelesen, in seinen einzelnen Bestimmungen erörtert und ein Übereinkommen der Vertragsparteien erzielt.

...

8.1. Die mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten, sowie die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz (GebG) trägt vereinbarungsgemäß die Mieterin.

...

*8.2 Zum Zwecke der Gebührenberechnung wird festgehalten, dass der Jahresfixpauschalmietzins (Fixpauschalmietzins inkl. USt) € 93.600,00 beträgt. Der ab dem 1.1.2019 zusätzlich zu leistende monatliche umsatzabhängige Mietzins wird mit einem Betrag von durchschnittlich € 1.200,- (inkl. 20% USt), sohin jährlich mit brutto € 14.400,00 (ausgehend von der bisherigen Geschäftsgebarung der Mieterin) geschätzt. Der ab dem 1.8.2017 zu leistende gesamte Jahresbruttomietzins (gesamter Mietzins inkl. Betriebskosten und USt) beträgt € 93.600,00 und erhöht sich ab dem 1.1.2019 auf ca. € 108.000,00. Die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr nach dem Gebührengesetz beträgt daher € 1.929.312,00 (= durchschnittlicher Bruttojahresmietzins x 18) und die von der Mieterin zu tragende Gebühr somit € 19.293,00. Die Mieterin hat die Rechtsgeschäftsgebühr in der Höhe von € 19.293,00 binnen einer Woche ab Unterfertigung dieses Vertrages auf das allgemeine Fremdgeld-Anderkonto der Rechtsanwaltssozietät ***5*** Rechtsanwälte OG, ... vollständig mit dem Auftrag zu erlegen, die finanzamtliche Selbstbemessung des Mietvertrages vorzunehmen und unter Verwendung des erlegten Betrages die Rechtsgeschäftsgebühr zu bezahlen. Die Berechnung der Mietvertragsgebühr erfolgt durch die Rechtsanwaltssozietät ***5*** Rechtsanwälte OG im Wege der Selbstbemessung. Zu diesem Zweck haben die Vertragsparteien ihr zwei beiderseitig unterfertigten Mietvertragsurkunden zum Zwecke der*

Anbringung des Gebührenvermerks über die erfolgte Selbstbemessung unverzüglich zu überlassen.

...“

In einer weiteren Urkunde mit der Bezeichnung „Zusatz zum Mietvertrag vom 30.03.2017“, die von den Vertragsparteien ebenfalls am 30. März unterschrieben wurde, wurde in der Präambel wie folgt festgehalten:

*„Da zum Zwecke der Finanzierung der Vorlaufkosten bzw. allfälliger Gespräche mit Mitinvestoren auf Seite der ***Bf1*** i. Gründung ein unterfertigter Mietvertrag vorgelegt werden muss, wird der vorliegende und einen integrierenden Bestandteil der Mietvertragsvereinbarung bildende Zusatz zum Mietvertrag abgeschlossen.“*

Der Vertragspunkt 2. mit der Überschrift „Aufschiebende Bedingung für den Eintritt der Rechtswirksamkeit“ enthält folgende Regelung:

„Abweichend zu den Bestimmungen in Punkt II. des Mietvertrags ist die Rechtswirksamkeit des Mietverhältnisses mit der Erteilung der gewerbebehördlichen Genehmigung durch die zuständige Gewerbebehörde aufschiebend bedingt. Sofern die gewerbebehördliche Bewilligung nicht bis spätestens 31.12.2017 eintritt, sind sämtliche Bestimmungen im Mietvertrag vom 30.03.2017 gegenstandslos und entfalten endgültig keinerlei Rechtswirksamkeit mehr. Weiters steht der Mietvertrag unter der aufschiebenden Bedingung, dass es keine gegenüber den bestehenden Plänen und Ausführungsbeschreibungen zusätzliche baubehördliche Auflagen für die vollständige baubehördliche Bewilligung gibt. Alle sonstigen Bestimmungen des Mietvertrags vom 30.03.2017, mit Ausnahme der Regelung der Rechtswirksamkeit in Punkt II werden durch diesen Zusatz nicht berührt.“

Weiters unterzeichneten die Vertragsparteien ohne Beisetzung eines Datums eine sog. „Vereinbarung über das Nichtzustandekommen des Mietvertrages“ mit folgendem Inhalt:

„Als Zusatz zum Mietvertrag vom 30.03.2017 wurde vereinbart, dass bei fehlender gewerbe- und baubehördlicher Genehmigung oder Überschreitung der geschätzten Baukosten um 25 % oder mehr der Mietvertrag nicht zustande kommt. Aus den Besprechungen mit der Gewerbebehörde hat sich ergeben, dass aus den Vorgaben des Arbeitsinspektorats und des Brandschutzes die Umsetzung des geplanten Bauprojektes und somit Mietobjekts nicht möglich oder nur mit erheblichen Mehrkosten, wenn überhaupt realisiert werden kann. Zwischenzeitlich konnte in einem anderen Bauteil (N 51) ein neues Projekt ausgearbeitet und sowohl bau- als auch gewerberechtlich genehmigt werden. Daher wurde ein neuer und nunmehr rechtsverbindlicher Mietvertrag über das neue Objekt ausgearbeitet und per 20.02.2020 beidseitig unterfertigt.“

Die Bf. überwies wie im Mietvertrag unter Punkt 8.2 vorgesehen den Betrag iHv € 19.293,00 an die ***5*** Rechtsanwälte OG.

Die ***5*** Rechtsanwälte OG führte wie vereinbart die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch und gab den selbstberechneten Betrag iHv € 19.293,00 mit Übermittlung des Gebührenjournalen für 04/2017 dem FA bekannt und wurde dieser Betrag auch an das FA entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen über den Inhalt der Vertragsurkunden konnten ebenso wie die Feststellungen über die durchgeführte Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch Einsicht in die vom FA vorgelegten Aktenteile getroffen werden und stehen diese im Einklang mit den Ausführungen der Bf. in ihren Schriftsätzen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung des Antrages)

Rechtslage

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG 1957** entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Bestandvertrag -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Nur wenn ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf, so entsteht nach **§ 16 Abs. 7 GebG 1957** die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß **§ 17 Abs. 1 GebG 1957** 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 auf Grund des **§ 17 Abs. 2 GebG 1957** bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Nach **§ 17 Abs. 4 GebG 1957** ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

§ 17 Abs. 5 GebG 1957 bestimmt ausdrücklich, dass weder die Aufhebung des Rechtsgeschäftes noch das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld aufheben.

Nach **§ 28 Abs. 1 Z. 1 GebG** sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet ist, die Unterzeichner zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet.

Gemäß **§ 33 TP 5 Z. 1 GebG** unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. 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. nach dem Wert.

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG** ist die Hundertsatzgebühr vom **Bestandgeber**, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, **selbst zu berechnen** und bis zum 15.Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

Durch die Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Gebühr entfällt nach **§ 31 Abs. 2 letzter Satz GebG** die Anzeigeverpflichtung des Bestandnehmers.

Nach **§ 6 Abs. 1 BAO** sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner.

§ 201 Abs. 1 BAO bestimmt Folgendes:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden."

§ 303 BAO lautet:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen."

Nach **§ 295a Abs. 1 BAO** kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der zwischen der ***3*** und der Bf. am 30.3.2017 abgeschlossene Vertrag als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zu qualifizieren ist.

Von der Bf. wird in Zweifel gezogen, dass hierfür eine Gebührenschuld entstanden ist und wurde deshalb von der Bf. beantragt, die selbstberechnete Gebühr ihrem Abgabenkonto gutzuschreiben.

Zum Entstehen der Gebührenschuld

Wie sich aus dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmungen §§ 16 Abs. 7, 17 Abs. 4 und 5 GebG ergibt, werden Rechtsgeschäfte, bei denen die volle Wirksamkeit letztlich vom Verhalten einer Vertragspartei abhängt, bereits mit gültigem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und entsprechender Beurkundung gebührenpflichtig und sind die Erfüllungshandlungen für die Gebührenbemessung unerheblich (vgl dazu ua UFS 25.10.2006, RV/0209-G/05 sowie das diese

Entscheidung bestätigende Erkenntnis VwGH 27.11.2008, 2007/16/0179 in dem der VwGH ua ausführte wie folgt:

„Die Bestimmung des § 16 Abs. 7 GebG betrifft nur jene Fälle betrifft, in denen das betreffende Rechtsgeschäft an sich, also kraft gesetzlicher Anordnung zu seiner vollen Gültigkeit einer behördlichen Genehmigung bedarf und solcherart unter der Suspensivwirkung einer sogenannten Rechtsbedingung steht (vgl. dazu insbesondere Steiner, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JBl. 1999, 137ff, 143 rechte Spalte letzter Absatz; weiters Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern I, Stempel- und Rechtsgebühren und die dort unter Rz 61 Abs. 2 zu § 16 GebG referierte Rechtsprechung).

In jenen Fällen aber, in denen nicht durch Gesetz das Vorliegen einer behördlichen Genehmigung für die volle Wirksamkeit eines Vertrages vorgeschrieben wird, sondern der Parteiwille einem Vertrag eine entsprechende Suspensivbedingung beifügt, kommt § 17 Abs. 4 GebG mit der Konsequenz zur Anwendung, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Gebührenpflicht bereits eintritt, obgleich der Vertrag selbst noch nicht voll wirksam ist (Steiner a.a.O. Abs. 3; Fellner a.a.O. Rz 29 Abs. 1 zu § 17 GebG).

Da angesichts des vom Gesetzgeber im Wege der beiden zitierten, klaren Bestimmungen unmissverständlich zum Ausdruck gebrachten Willens, die Rechtsbedingung in Gestalt einer behördlichen Genehmigung gebührenrechtlich anders zu behandeln als eine entsprechende gewillkürte Suspensivbedingung, ist von der der Beschwerde (unter Hinweis auf Frotz Hügel Popp, Kommentar z GebG zu §§ 15-18 GebG B 12k dd) angestrebte Weg, § 17 Abs. 4 GebG im Interpretationsweg so zu reduzieren, dass gewillkürte Suspensivbedingungen ausschließlich nach § 16 Abs. 7 leg. cit. zu behandeln wären, abzulehnen (siehe dazu insbesondere Steiner a.a.O. 143 rechte Spalte Abs. 2 und 144 linke Spalte Abs. 1).“

Eine von den Parteien in einem Mietvertrag vereinbarte Bedingung (wie die Erteilung der bau- und gewerbebehördliche Bewilligung für den Betrieb des Bestandobjektes) ist nicht als Genehmigung im Sinne des § 16 Abs. 7 GebG anzusehen und steht nach § 17 Abs. 4 GebG dem Entstehen der Gebührenschuld im Zeitpunkt der Unterfertigung der Vertragsurkunde gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit.a GebG nicht entgegen (vgl. dazu UFS 13.04.2005, RV/0113-K/05 sowie das diese Entscheidung bestätigende Erkenntnis des VwGH 28.2.2007, 2005/16/0142 sowie UFS 01.02.2013, RV/2076-W/12 zum Abschluss eines Mietvertrages über ein Geschäftslokal zum Betrieb einer Tabaktrafik unter der Bedingung der Bestellung des Mieters durch die Monopolverwaltung).

Auch die hier im Zusatz vorgesehene Abhängigkeit der Rechtswirksamkeit des Vertrages von der Erteilung der gewerbebehördlichen Bewilligung bis spätestens 31.12.2017 sowie der Nichterteilung weiterer baubehördlicher Auflagen stellen bloß eine von den Parteien beigesetzte Bedingungen iSd § 17 Abs. 4 GebG 1957 dar. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Abschluss von Bestandverträgen über ein Gebäude in einem „Wirtschaftspark“ für seine Wirksamkeit einer behördlichen Genehmigung bedürfte. Die von der Bf. angesprochene gewerbebehördliche bzw baubehördliche Bewilligung betrifft auch hier lediglich die Erfüllung des Vertragszweckes.

Eine nachträgliche gemeinsame „Feststellung“ der Parteien, einen Vertrag ex tunc oder ex nunc als nicht gültig ansehen zu wollen, stellt eine Stornierung des Bestandvertrages dar, die aber für die Beurteilung der Gebührenpflicht ohne Bedeutung ist, da gemäß § 17 Abs 5 GebG ua die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben (vgl. VwGH 7.12.1976, 2359/76)

Liegen die zivilrechtlichen Voraussetzungen für die Aufhebung eines Vertrages mit Wirkung ex tunc nicht vor, kann eine einvernehmliche Aufhebung des Vertrages an der bereits eingetretenen Gebührenpflicht nichts ändern (vgl. dazu BFG 05.11.2021, RV/7101117/2017; BFG 05.11.2021, RV/7101708/2017).

Das BFG hat dies in der zitierten Entscheidung wie folgt begründet:

„Gemäß § 17 Abs. 5 GebG 1957 hebt die Anfechtung des Rechtsgeschäftes die entstandene Gebührenschuld grundsätzlich nicht auf. Ob die Anfechtung eines Rechtsgeschäftes wegen eines Wurzelmangels (mit - auch sachenrechtlicher - Wirkung ex tunc) eine bereits eingetretene Gebührenpflicht rückwirkend wieder beseitigt oder ob § 17 Abs. 5 GebG 1957 auch für derartige Vertragsaufhebungen gilt, hatte der VwGH - soweit ersichtlich - noch nicht zu entscheiden (in der E. vom 19.6.1951, 1153/50, scheint er von einer gebührenrechtlichen Relevanz der Anfechtung auszugehen, hatte diese Frage aber letztlich nicht zu beantworten, da der Beweis der erfolgreichen Anfechtung nicht erbracht wurde; ausdrücklich offenlassend: 26.6.1997, 96/16/0150 u. 5.3.1990, 89/15/0125). In der Literatur ist diese Frage umstritten (für Entfall der Gebührenpflicht bei Anfechtung des Rechtsgeschäfts mit Wirkung ex tunc: Allram in Bergmann/Pinetz, GebG. 2. Aufl., Rz 190ff zu § 17, u. Frotz/Hügel/Popp Komm. z. GebG, 6. Lfg. 1988, zu §§ 15-18; dagegen: Arnold/Arnold, Rechtsgebühren, 9. Aufl. Rz 26 zu § 17 GebG). Soweit die Lehre einen nachträglichen Entfall der Gebührenpflicht bei Anfechtung wegen eines Wurzelmangels befürwortet, wird in einer derartigen Anfechtung ein Wiederaufnahmegrund i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO (Frotz/Hügel/Popp a.a.O.) bzw. ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO (Allram a.a.O., Rz 200) erblickt. Einhelligkeit besteht jedenfalls darin, dass die bloße Anfechtbarkeit nicht ausreicht, sondern die Anfechtung vielmehr auch tatsächlich durchgeführt werden muss (§ 23 Abs. 4 BAO; i.d.S. auch VwGH 6.12.1973, 0512/73). Dies hat gerichtlich durch Klage oder Einrede zu geschehen (VwGH 26.6. 1997, 96/16/0150). Außergerichtliche Geltendmachung führt nicht zur Vertragsauflösung (OGH 9.7.1997, 3 Ob 20/97f).

*Wurzelmängel, die zur Vertragsaufhebung ex tunc führen, sind Irrtum (§ 871 ABGB), Arglist und Zwang (§ 870 ABGB), laesio enormis (§ 934 ABGB) sowie das (ursprüngliche) Fehlen der Geschäftsgrundlage, wobei nach jüngerer Rechtsprechung auch Dauerschuldverhältnisse mit Wirkung ex tunc aufgelöst werden, wenn Arglist oder Drohung vorliegt bzw - bei "gewöhnlichem Irrtum" - keine Rückabwicklungsschwierigkeiten bestehen, was grundsätzlich der Fall ist, wenn ein Dauerschuldverhältnis - wie hier - noch nicht in das Erfüllungsstadium getreten ist (Pletzer in Kletecka/Schauer, ABGB-ON1.03, Rz 61 zu § 871, m.w.N.). Dafür, dass eine der Vertragsparteien arglistig in die Irre geführt oder zum Vertragsabschluss gezwungen worden wäre bzw. dass der Wert einer der beiden Vertragsleistungen weniger als die Hälfte des Wertes der Gegenleistung ausmacht, fehlt jeglicher Anhaltspunkt. Auch ein ursprüngliches Fehlen der Geschäftsgrundlage kommt hier schon begrifflich nicht infrage, da die Ereignisse, die zur Vertragsaufhebung geführt haben, nämlich die Versagung der baubehördlichen Bewilligung und die daraus resultierende Entscheidung der ***Verpächterin***, die StadtGalerie ***X****

nicht zu errichten, bei Vertragsabschluss noch nicht vorlagen, sondern erst knapp drei Jahre danach eingetreten sind. Sogar verbleibt eine allfällige Anfechtung des Bestandvertrages vom 4.12.2006 wegen Irrtums. Der behauptete Irrtum der Beschwerdeführerin besteht nun darin, dass sie der (irrigen) Meinung war, die StadtGalerie ***X*** werde errichtet, sodass sie das Bestandsobjekt übernehmen und das beabsichtigte Geschäft betreiben wird können. Die Beschwerdeführerin hat daher über Zukünftiges geirrt. Ein derartiger Irrtum über Zukünftiges (wie insb. darüber, ob der Vertragspartner seine Leistung vertragskonform erbringen wird) stellt jedoch grundsätzlich einen unbeachtlichen Motivirrtum dar (Pletzer a.a.O., Rz 33f zu § 871, m.w.N.; ausdrücklich für den Fall Nichtverwirklichung bzw. nicht entsprechenden Entwicklung eines Einkaufszentrums: OGH 22.1.1986, 3 Ob 609/85). Im vorliegenden Fall ist überdies von Bedeutung, dass sich die ***Verpächterin*** vorbehalten hat, vom Vertrag zurückzutreten, falls sie den Bau des Einkaufszentrums nicht realisiert (Teil D Ziff. 6.46 des Vertrages). Es stand also von Anfang an die Möglichkeit im Raum, dass die Errichtung der StadtGalerie ***X*** unterbleibt. Die ***Verpächterin*** wollte - wohl abhängig davon, ob sie die baubehördliche Bewilligung erlangt oder nicht - vielmehr erst zu einem späteren Zeitpunkt entscheiden, ob sie diese errichtet. Die Beschwerdeführerin mag allenfalls gehofft haben, dass die StadtGalerie ***X*** errichtet wird; davon, dass dies jedenfalls der Fall sein wird, konnte sie jedoch nicht ausgehen. Umso mehr muss daher die hier vorliegende unrichtige Vorstellung der Beschwerdeführerin - soweit man überhaupt von einem Irrtum sprechen kann - als unbeachtlicher Motivirrtum qualifiziert werden. Eine Anfechtung des Vertrages vom 4.12.2006 wegen Irrtums hätte daher keine Aussicht auf Erfolg.

Anfechtungstatbestände, die einen Vertrag mit Wirkung bloß ex nunc aufheben, wie etwa der von der Beschwerdeführerin ebenfalls ins Treffen geführte (nachträgliche) Wegfall der Geschäftsgrundlage (OGH 8.5.1987, 5 Ob 541/87; nur das bereits ursprüngliche Fehlen einer Geschäftsgrundlage kann zur Aufhebung ex tunc führen), ein Rücktritt i.S.d. §§ 918ff ABGB oder aufgrund eines vereinbarten Rücktrittsrechtes (wie z.B. das der Bestandgeberin nach Teil D Ziff. 6.46 des Vertrages eingeräumte, letztlich aber nicht ausgeübte Rücktrittsrecht) lassen nach insoweit einhelliger Auffassung eine bereits entstandene Gebührenpflicht unberührt (Allram a.a.O., Rz 198; Frotz/Hügel/Popp a.a.O.; Arnold/Arnold a.a.O., Rz 26 zu § 17 GebG). Auch eine Anfechtung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage hätte gerichtlich zu erfolgen (OGH 21.10.1998, 3 Ob 205/98p), was hier nicht geschehen ist. Im Übrigen würde eine derartige Anfechtung - wie schon die Irrtumsanfechtung - im vorliegenden Fall daran scheitern, dass eine mögliche Nichterrichtung der StadtGalerie ***X*** von vornherein ausdrücklich im Raum stand (Teil D Ziff. 6.46 des Vertrages). Ein Vertragspartner kann sich nämlich auf eine Änderung der Sachlage nicht berufen, wenn die Änderung keine unvorhersehbare ist, wenn also mit der Möglichkeit der Änderung gerechnet werden musste; wer angesichts einer solchen Möglichkeit vorbehaltlos ein Geschäft schließt, trägt das Risiko des Wegfalls der Geschäftsgrundlage (RIS-Justiz RS0017593).

Da der Vertrag nicht mit Aussicht auf Erfolg (gerichtlich bzw. einseitig) anfechtbar wäre, stellt sich auch nicht die Frage, ob die von den Vertragsparteien nach endgültiger Versagung der baubehördlichen Genehmigung getroffene Vereinbarung als außergerichtliches Anerkenntnis der Anfechtbarkeit betrachtet werden kann, welches eine Anfechtung durch Klage u.U. entbehrlich machen könnte (vgl. VwGH 19.6.1951, 1153/50; RIS-Justiz RS0016238). Selbst wenn man einen nachträglichen Entfall der Gebührenpflicht bei Anfechtung wegen eines Wurzelmangels befürworten wollte, könnte ein außergerichtliches Anerkenntnis des Anfechtungsrechtes die Gebührenpflicht nur unter der Voraussetzung beseitigen, dass eine (hypothetische) Anfechtungsklage zum Erfolg geführt hätte, da es die Vertragsparteien sonst in

der Hand hätten, die Gebührenpflicht durch Anerkenntnis einer in Wahrheit nicht gegebenen Anfechtbarkeit zu beseitigen und so die Anordnung des § 17 Abs. 5 GebG 1957 zu umgehen.

Mangels Anfechtung bzw. Anfechtbarkeit des Vertrages wegen eines Wurzel mangels bzw. wegen (nachträglichen) Wegfalls der Geschäftsgrundlage kann die Vorgangsweise der Vertragsparteien nur als einvernehmliche nachträgliche Aufhebung (Stornierung) des Bestandvertrages qualifiziert werden. Eine solche Vertragsaufhebung ist aber nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls unter § 17 Abs. 5 GebG zu subsumieren, sodass sie an der einmal eingetretenen Gebührenpflicht nichts zu ändern vermag (VwGH 22.10.1970, 0801/69; 25.3.2019 71, 0344/71; 7.12.1976, 2359/76; 16.3.1987, 85/15/0155). Sie ist daher kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO, sodass die belangte Behörde die Aufhebung des Bescheides zutreffend verweigert hat.“

Nach der Entscheidung BFG 22.03.2017, RV/7100286/2015 ist der Nachweis der irrtumsrechtlichen Anfechtung des Bestandvertrages Voraussetzung für eine Aufhebung der Gebührenschuld.

Im gegenständlichen Fall spricht alles für eine bloß einvernehmliche Aufhebung des Vertrages. Wie in der sog. „Vereinbarung über das Nichtzustandekommen des Mietvertrages“ festgehalten wurde, hat sich aus der Besprechung mit der Gewerbebehörde ergeben, dass die Umsetzung des geplanten Bauprojektes - wenn überhaupt - mit erheblichen Mehrkosten verbunden wäre und deshalb in einem anderen Bauteil ein neues Projekt ausgearbeitet wurde und ein neuer Bestandvertrag (über ein anderes Bestandsobjekt) abgeschlossen wurde. Das Gebührengesetz knüpft die Abgabepflicht gerade nicht an den wirtschaftlichen Erfolg des in einer Urkunde bezeugten Rechtsgeschäftes (vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71), sondern kommt es für die Rechtsgebühren nur auf das beurkundete Rechtsgeschäft und nicht darauf an, ob dieses Rechtsgeschäft aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wurde (vgl. VwGH 18.8.1994, 94/16/0044).

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass für den Mietvertrag vom 30.3.2017 im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung die Gebührenschuld entstanden ist.

Vorliegen eines Antrages auf Festsetzung nach § 201 BAO

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht grundsätzlich 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, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst anhand des Antrages zu erfolgen. Es ist aber durchaus möglich, dass die Behörde entgegen ihrer Entscheidungspflicht nicht oder nicht vollständig über einen Antrag abspricht. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Behörde über einen Antrag

abgesprochen hat, hat aufgrund des Inhalts des Bescheides zu erfolgen (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/05/0114; VwGH 25.6.1996, 96/17/0232).

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 29.7.2010, 2009/15/0152; 20.3.2014, 2010/15/0195; 29.7.2020, Ra 2020/13/0046; 2.9.2020, Ra 2020/15/0047; 13.1.2021, Ra 2020/13/0099).

Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss (zB VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0036; 18.12.2019, Ra 2019/15/0005; 9.4.2020, Ra 2019/16/0073, 0074; 7.5.2020, Ra 2018/16/0042; 29.7.2020, Ra 2020/13/0046).

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (zB VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082; 22.10.2018, Ra 2018/16/0102; 28.5.2019, Ra 2018/15/0036; 18.12.2019, Ra 2019/15/0005; 9.4.2020, Ra 2019/16/0073, 0074; 7.5.2020, Ra 2018/16/0042; 29.7.2020, Ra 2020/13/0046).

Die Bf. nennt in ihrem Antrag vom 30.11.2020 keine verfahrensrechtliche Grundlage, auf die sie den Antrag stützt.

Das FA ging – wie sich aus dem Vorlagebericht ergibt – einerseits davon aus, dass es sich beim Antrag vom 30.11.2020 nicht um einen Antrag gemäß § 201 BAO handelte, andererseits führte das FA eine inhaltliche Prüfung durch, ob die Selbstberechnung korrekt durchgeführt wurde.

Es ist dem FA jedenfalls beizupflichten, dass eine Rückerstattung gemäß § 240 BAO nicht in Betracht kommt, da es sich bei der Rechtsgeschäftsgebühr um keine Abfuhrabgabe handelt.

Eine Rückzahlung gemäß § 239 BAO würde voraussetzen, dass sich zum Zeitpunkt der Antragstellung ein Guthaben am Abgabenkonto der Bf. befunden hätte. Bei Gesamtschuldverhältnissen besteht kein Gesamtgläubigerverhältnis. Einen Rückzahlungsanspruch hat nur derjenige Mitschuldner, der die Abgabe tatsächlich entrichtet hat oder in dessen Namen dieselbe entrichtet worden ist (VwGH 25.3.1994, 92/17/0136; 12.8.2002, 2001/17/0104). Besteht kein rückzahlbares Guthaben, so ist der Antrag abzuweisen (VwGH 26.1.1995, 94/16/0150; 31.3.1999, 98/16/0297). Ein Rückzahlungsantrag eines nicht Antragslegitimierten wäre zurückzuweisen (siehe dazu Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 239, Rz 14 – 17). In ihrem Antrag behauptet die Bf. nicht einmal das Vorliegen eines Guthabens auf einem Abgabenkonto des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und

Glücksspiel, sondern beantragte sie eine „Gutschrift“ auf ihrem Abgabenkonto durchzuführen. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass es sich beim Antrag vom 30.11.2020 um einen Rückzahlungsantrag iSd § 239 BAO handelt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (im Wesentlichen zu vergleichbaren Bestimmungen der damaligen Landesabgabenordnungen) ist ein Antrag des Abgabepflichtigen auf Rückerstattung von Selbstbemessungsabgaben, der mit einer Unrichtigkeit der Selbstbemessung begründet wird, zunächst als solcher auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe zu werten und zunächst bescheidmäßig über die Abgabefestsetzung zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 22.6.1990, 88/17/0242; 20.1.2003, 2002/17/0262; 28.2.2008, 2006/16/0129; vgl. weiters - zu § 201 BAO - VwGH 13.5.2003, 2001/15/0097). Der Abgabepflichtige hat auf einen Abgabenbescheid mangels gegenteiliger Anordnung jedenfalls dann Anspruch, wenn über die Richtigkeit der Selbstbemessung Meinungsverschiedenheit besteht (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0108; 23.11.2004, 2000/15/0148). Erweist sich die Selbstberechnung als zutreffend, ist der Antrag des Abgabepflichtigen als unbegründet abzuweisen (vgl. neuerlich - zu § 201 BAO - VwGH 13.5.2003, 2001/15/0097; 27.1.2009, 2006/13/0096; 27.1.2009, 2006/13/0097; VwGH 26.02.2020, Ro 2019/13/0032).

Es wird daher der Antrag der Bf. vom 30.11.2020 als Antrag auf Festsetzung iSd § 201 Abs. 2 BAO gewertet. Dies entspricht auch der vom FA vorgenommenen inhaltlichen Überprüfung der Richtigkeit der Selbstberechnung.

Nach der Aktenlage wurde die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr entsprechend der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs 5 Z 1 GebG durch die ***5*** Rechtsanwälte OG vorgenommen und der selbstberechnete Betrag iHv € 19.293,00 dem FA mit dem Gebührenjournal für 04/2017 bekannt gegeben. Es ist daher davon auszugehen ist, dass im Zeitpunkt der Einbringung des Antrages vom 30.11.2020 die Jahresfrist für eine Antragstellung nach § 201 Abs. 2 Z. 2 BAO (Antrag des Abgabepflichtigen auf bescheidmäßige Festsetzung) bereits abgelaufen war.

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO könnte nur dann eine Rechtsgrundlage für die Erlassung eines Abgabenbescheides darstellen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Die Frage, ob im Fall eines Antrages auf Wiederaufnahme eines Verfahrens das Hervorkommen neuer Beweismittel oder Tatsachen aus die Sicht der Abgabenbehörde oder aus der Sicht des Abgabepflichtigen zu beurteilen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, dahingehend beantwortet, dass es bei einer beantragten Wiederaufnahme auf die Sichtweise des Antragstellers ankommt.

Bei der beantragten Wiederaufnahme ist der Wiederaufnahmewerber behauptungs- und beweispflichtig (vgl. ua. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0091). Für die Beurteilung der Frage, ob einem Wiederaufnahmeantrag stattzugeben ist, sind allein die innerhalb der Antragsfrist vorgebrachten Wiederaufnahmegründe maßgebend (VwGH 23.4.1990, 90/19/0125, 0126, ZfVB 1991/2/792; 16.5.2002, 2001/16/0404). Für die Abgabenbehörde besteht keine Verpflichtung und Berechtigung, amtswegige Feststellungen zu treffen, ob aus der Sicht des Abgabepflichtigen ein (anderer) tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegen könnte (VwGH 25.10.1989, 85/13/0088). Diese Grundsätze sind auch auf Anträge nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu übertragen.

Wie bereits oben ausgeführt heben auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG die Versagung der gewerberechtlichen Bewilligung bzw die baubehördlichen Auflagen die Gebührenpflicht nicht auf und stellen diese daher keine Wiederaufnahmsgründe dar.

Nach der Rechtsprechung des BFG (siehe BFG 28.10.2015, RV/7101491/2015) steht die Bestimmung nach § 17 Abs. 5 GebG auch der Anwendbarkeit des § 295a BAO in Zusammenhalt mit Rechtsgeschäftsgebühren von vorneherein entgegen.

Dasselbe gilt auch für die Voraussetzungen nach § 295 BAO, da in keinsten Weise ein nachträglicher Grundlagenbescheid oder grundlagenähnlicher Bescheid gegenständlich ist, an den die Anpassung eines abgeleiteten Bescheides zu erfolgen hätte. Aus diesem Grund kann auch keine Festsetzung gemäß § 201 Abs. 3 Z 3 BAO hier Platz greifen.

Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen. Der Antrag auf Festsetzung ist abzuweisen (vgl VwGH 30.3.2011, 2005/13/0171; 18.9.2013, 2010/13/0133; 22.10.2015, Ra 2015/16/0069; 26.2.2020, Ro 2019/13/0032; 18.6.2020, Ra 2019/15/0078).

(keine) Legitimation der Bestandgeberin zur Antragstellung nach § 201 BAO

Nach § 28 Abs. 1 Z. 1 GebG sind beim Bestandvertrag als zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet ist, die Unterzeichner zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet. Die Mieterin ist daher neben der Vermieterin Gebührenschuldnerin der Gebühr.

Die Pflicht zur Selbstberechnung und Entrichtung der Bestandvertragsgebühr trifft hingegen nur den Bestandgeber, nicht aber den Bestandnehmer. Die Bestimmung des § 33 TP 5 Abs 5 Z 1 GebG lässt die Eigenschaft der Bestandnehmer als Gebührenschuldner zwar unberührt, der nicht der Pflicht nach dieser Gesetzesstelle unterworfenen Gesamtschuldner (Bestandnehmer) kann aber nur mit Bescheid iS des § 210 Abs 1 BAO in Anspruch genommen werden (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren (21. Lfg 2017) zu § 33 TP 5 GebG (Fellner) Rz 166b). Die

Erlassung eines Bescheides auf Grundlage der Bestimmung des § 201 BAO an den Bestandnehmer kommt daher nicht in Betracht.

Es ist daher zu prüfen, ob der Bf. als Bestandnehmerin überhaupt eine Legitimation zur Antragstellung nach § 201 BAO zukommt.

Der Antrag auf Festsetzung unterliegt der Entscheidungspflicht (§85 BAO). Er ist zurückzuweisen, wenn er unzulässig ist (zB bei fehlender Antragsbefugnis des Einschreiters) (siehe dazu Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 201, Rz 29).

Nach Ritz/Koran, aaO, Rz 24 zu § 201 BAO steht die Antragsbefugnis dem Abgabepflichtigen iSd § 77 BAO zu.

Wer Abgabepflichtiger ist, ergibt sich aus den materiellen Abgabenvorschriften (VwGH 13.12.2012, 2010/16/0227 und 0230).

Abgabenschuldner (Abgabepflichtiger) ist auch der noch nicht in Anspruch genommene Gesamtschuldner (Ritz/Koran, aaO, Rz 1 zu § 77 unter Hinweis auf VwGH 19.12.1996, 94/16/0263).

Mit der Entrichtung der Gebühr durch einen der beiden Gesamtschuldner erlischt allerdings die Abgabenschuld und das Gesamtschuldverhältnis findet damit sein Ende. Ist das Gesamtschuldverhältnis erloschen, so kommt die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0113).

Im Fall der Erteilung einer Selbstberechnungsbewilligung gemäß § 3 Abs. 4 GebG ist ausschließlich der zur Selbstberechnung Berechtigte als Abgabepflichtiger und als antragsbefugt zu erachten. Hat einer der Vertragspartner die Gebühr im Wege der Selbstberechnung entrichtet, so kann der andere Gebührenschuldner seine Auffassung über eine von diesem nicht wahrgenommene Gebührenbegünstigung im Abgabenverfahren nicht durchsetzen (vgl. UFS 12.4.2012 RV/0038-I/12 unter Hinweis auf VwGH 18.11.1991, 91/15/0113).

Nach § 33 TP 5 Abs 5 Z 1 GebG ist nur der Bestandgeber (nicht aber der Bestandnehmer) zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr verpflichtet. Durch die Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Gebühr entfällt nach § 31 Abs. 2 letzter Satz GebG die Anzeigeverpflichtung des Bestandnehmers. Der Bestandnehmer ist nicht verpflichtet, den Abgabebetrag selber zu berechnen und diesen ohne abgabenbehördliche Festsetzung an das Finanzamt zu entrichten (vgl. UFS 20.09.2005, RV/1560-W/03).

Auf Grund des § 33 TP 5 Abs. 5 Z 4 GebG sind ua Rechtsanwälte befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte

des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Parteienvertreters oder der gemeinnützigen Bauvereinigung befindet. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

Wie in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1998 (1471 BlgNR XX. GP) zur Selbstberechnung der Hundertsatzgebühren durch einen Parteienvertreter (§ 3 Abs. 4a GebG) ausgeführt ist, bedarf es im Innenverhältnis zwischen Gebührenschuldner oder Haftenden und Parteienvertreter einer entsprechenden Bevollmächtigung und obwohl die Selbstberechnung faktisch vom Parteienvertreter abgewickelt wird, ist sie rechtlich den Gebührenschuldnern zuzurechnen (vgl. UFS 12.10.2011, RV/2843-W/07).

Während nach § 3 Abs 4a GebG der Parteienvertreter als Bevollmächtigter eines (von mehreren) Gebühren(gesamt)schuldner oder eines für die Gebühr Haftenden die Selbstberechnung vornehmen darf, ist bei der Bestandvertragsgebühr allein der Bestandgeber zur Bevollmächtigung berechtigt, wiewohl in der Regel der Bestandnehmer die Rechtsgebühr trägt (siehe dazu Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ (2011) Rz 37p).

Mit der durch die ***5*** Rechtsanwälte GmbH vorgenommene Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr wurde eine Verpflichtung der Bestandgeberin erfüllt und ist daher davon auszugehen, dass die ***5*** Rechtsanwälte GmbH als Bevollmächtigte der Bestandgeberin tätig wurde. Nur die Bestandgeberin ist daher berechtigt, einen Antrag nach § 201 BAO einzubringen.

Der Umstand, welcher der Vertragsteile laut vertraglicher Vereinbarung die Abgabe tatsächlich zu tragen hat, berührt nur das Innenverhältnis zwischen den Vertragsparteien und damit einen allfälligen Regreßanspruch, der allerdings im Zivilrechtswege abzuklären ist. Das Gesamtschuldverhältnis endet mit der Entrichtung der Abgabenschuld (wie hier im Rahmen der Selbstberechnung durch die Bestandgeberin oder jedenfalls in deren Namen). Ist das Gesamtschuldverhältnis erloschen, so kommt die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht (VwGH 18.11.1991, 91/15/0113). Von einer danach etwa in Zusammenhalt mit einem Guthaben oder einer Abgabenbegünstigung entstehenden Gesamtgläubigerschaft, aufgrund derer der Bestandnehmerin eine Antragsberechtigung zugekommen wäre, kann ebenso keine Rede sein. Angesichts dessen kommt daher der Bestandnehmerin von vorneherein keine Antragslegitimation im Hinblick auf einen Antrag nach § 201 BAO zu (vgl dazu UFS 11.3.2010, RV/0255-I/09).

Die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes nach § 279 Abs. 1 BAO erfasst zweifelsfrei auch die Befugnis, eine meritorische Entscheidung der Abgabenbehörde über einen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes unzulässigen Antrag dahingehend abzuändern, dass der

Antrag als unzulässig zurückgewiesen wird (vgl. VwGH 24.2.2011, 2011/16/0020, und VwGH 2.3.2006, 2002/15/0017).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit überblickbar liegt bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vor, ob nach einer entsprechend der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 5 GebG erfolgten Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr auch die Bestandnehmerin legitimiert ist, einen Antrag auf Festsetzung der Gebühr nach § 201 BAO zu stellen.

Wien, am 25. März 2022