

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. April 2021 gegen den Gebührenbescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. April 2021 betreffend Pachtvertrag „***Etablissement1***“, ***Adresse1***, vom 26. August 2019 mit ***Pächter1***, Erfassungsnummer ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:
Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG wird
von der Bemessungsgrundlage 280.800,00 Euro
festgesetzt mit 1% 2.808,00 Euro
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) wurde als Kontrollmitteilung des FA 06 (nunmehr Finanzamt Österreich) ein von der Beschwerdeführerin als Verpächterin und von Herrn ***Pächter1*** als Pächter unterfertigter Pachtvertrag vom 26.8.2019 betreffend das Objekt „***Etablissement1***“, ***Adresse1***, übermittelt.

Mit Bescheid vom 6. April 2021 setzte das Finanzamt Österreich (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) die Gebühren für den vorgenannten Bestandvertrag gegenüber der Bestandgeberin (Beschwerdeführerin) mit 1,0 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von

432.000,00 Euro, sohin im Betrag von 4.320,00 Euro fest. Dabei ist die belangte Behörde nach der Maßgabe der diesbezüglichen vertraglichen Vereinbarungen von einem monatlichen Bruttopachtzins iHv 12.000,00 Euro und einer Laufzeit von 36 Monaten ausgegangen. Der Bescheidbegründung zufolge ergehe die Festsetzung der Gebührenschuld an die Beschwerdeführerin als Gemeinschuldner gemäß § 28 Abs 1 GebG, da die Steuerschuld beim Vertragspartner uneinbringlich sei.

Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 7. April 2021 wurde von der Beschwerdeführerin ein Pachtvertrag vom 20.8.2019 über denselben Pachtgegenstand, der zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen worden war wie der Pachtvertrag vom 26.8.2019, vorgelegt. Jedoch war darin ein Bruttopachtzins iHv 4.200,00 pro Monat ausgewiesen und die Vertragsdauer mit einem Jahr beziffert, wobei die Laufzeit dem Vertragstext zufolge auf Wunsch des Pächters verlängert werden könne. Bezugnehmend auf diesen Vertrag beantragte die Beschwerdeführerin eine Herabsetzung der Bestandvertragsgebühr auf 504,00 Euro.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 20. April 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu nach einer einleitenden Wiedergabe des § 17 Abs 1 und Abs 5 GebG im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Im Pachtvertrag vom 26.08.2019 sei das Bestandsobjekt „***Etablissement1***“, ***Adresse1*** für die Dauer vom 26.08.2019 bis 25.08.2022 zu einem Pachtzins von 12.000,- Euro brutto inklusive Nebenkosten verpachtet worden. Mit der Beschwerde vom 07.04.2021 sei eine weitere Urkunde vom 20.08.2019 vorgelegt worden. Bei diesem Rechtsgeschäft sei dasselbe Bestandsobjekt für die Dauer vom 26.08.2019 bis 25.08.2022 zu einem Pachtzins von 4.200,00 Euro brutto inklusive Nebenkosten verpachtet worden. Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so sei dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Daran anschließend wurde von der belangten Behörde folgende Gebührenberechnung vorgenommen:

Berechnung Rechtsgeschäft vom 20.08.2019:

Bruttomiete incl. Nebenkosten € 4.200,- x Laufzeit 36-Monaten =	€ 151.200,-
davon 1% Gebühr	€ 1.512,-

Berechnung Rechtsgeschäft vom 26.08.2019:

Bruttomiete incl. Nebenkosten € 12.000,- x Laufzeit 36-Monaten =	€ 432.000,-
abzüglich bisheriger Berechnung	€ - 151.200,-
	€ 280.800,-
davon 1% Gebühr	€ 2.808,-
ergibt eine Gebührenschuld i.H. von	€ 4.320,-

Abschließend wurde ausgeführt, dass gemäß § 28 Abs 1 GebG zur Entrichtung der Gebühr bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde seien. Die Festsetzung der Gebühr für diese Rechtsgeschäfte ergehe an die Beschwerdeführerin als Gemeinschuldner.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2021 wurde von der Beschwerdeführerin ein Vorlageantrag eingebracht und darin begründend ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin nur einen Vertrag mit dem Pächter abgeschlossen habe. Einen zweiten Vertrag – wie von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung „behauptet“ – gebe es nicht.

Am 28. Juni 2021 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde unter Verweis auf die in der Beschwerdevorentscheidung dargelegte Rechtsansicht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft. Als Komplementär fungiert laut Firmenbuch (FN ***FN1***) Herr ***Komplementär1***. Als Kommanditistin scheint im Firmenbuch Frau ***Kommanditistin1***, die Ehefrau des Komplementärs, auf.

Die Beschwerdeführerin hat am 20.8.2019 mit Herrn ***Pächter1*** einen schriftlichen Pachtvertrag abgeschlossen, mit dem die Beschwerdeführerin an Herrn ***Pächter1*** das gastgewerbliche Unternehmen „***Etablissement1***“, ***Adresse1***, verpachtete.

Als Pachtzins wurden unter Punkt IV. des Vertrages 4.200,00 Euro brutto pro Monat vereinbart.

Betreffend die Pachtdauer wurde folgende Vereinbarung getroffen (Punkt III. des Vertrages): „Das Pachtverhältnis ist von 26.8.2019 bis 25.08.2020 und kann auf Wunsch von Pächter verlängert.“

Der Vertrag wurde von beiden Vertragsparteien unterfertigt. Seitens der Beschwerdeführerin wurde der Vertrag unter Beifügung einer Firmenstampiglie der Beschwerdeführerin handschriftlich vom Komplementär unterfertigt.

Am 26.8.2019 hat die Beschwerdeführerin neuerlich mit Herrn ***Pächter1*** einen schriftlichen Pachtvertrag abgeschlossen, mit dem die Beschwerdeführerin an Herrn ***Pächter1*** das gastgewerbliche Unternehmen „***Etablissement1***“, ***Adresse1***, verpachtete.

Als Pachtzins wurden unter Punkt IV. des Vertrages 12.000,00 Euro brutto pro Monat vereinbart.

Betreffend die Pachtdauer wurde folgende Vereinbarung getroffen (Punkt III. des Vertrages): „Das Pachtverhältnis beginnt am 26.8.2019 und bis 25.08.2022 verpachtet.“

Betreffend die für den Pachtvertrag anfallenden Gebühren nach dem Gebührengesetz wurde unter Punkt X. des Vertrages die Tragung durch den Pächter vereinbart.

Der Vertrag wurde von beiden Vertragsparteien unterfertigt. Seitens der Beschwerdeführerin wurde der Vertrag unter handschriftlicher Beifügung der Firma der Beschwerdeführerin von der Kommanditistin mit dem Hinweis „iV.“ unterfertigt.

Am ***Datum1*** wurde in der Insolvenzdatei ein den Pächter betreffender Beschluss des HG Wien (007), Aktenzeichen ***1***, bekannt gemacht, dem zufolge der Pächter zahlungsunfähig sei und ein Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet werde.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den jeweiligen aktenkundigen Unterlagen. Die Beweislast dafür, dass ein in einer Urkunde niedergelegtes Rechtsgeschäft nicht zustande gekommen ist, trägt nach der Rsp des VwGH die Partei, die den gültigen Abschluss des Rechtsgeschäftes bestreitet (vgl VwGH 1.2.1977, 0747/76). Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass es den Vertrag vom 26.8.2019 „nicht gebe“, geht dies allerdings nicht über eine unsubstantiierte Behauptung hinaus und widerspricht dies der Aktenlage. Somit können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Gebührenpflicht

Gemäß § 33 TP 5 (Bestandverträge) des Gebührengesetzes 1957 (im Folgenden: GebG) unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr von 1 vH nach dem Wert.

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

Nach der stRsp des VwGH unterliegt ein in einer Urkunde niedergelegtes Rechtsgeschäft nur dann nicht der Gebühr, wenn es tatsächlich nicht zustandegekommen ist, was die Partei, die den gültigen Abschluss des Rechtsgeschäftes bestreitet, zu beweisen hat (vgl zB VwGH 1.2.1977, 0747/76). Dies bedeutet für den Beschwerdefall, dass die Beweislast für ein nicht gültiges Zustandekommen des Pachtvertrages vom 26.8.2019 die Beschwerdeführerin trägt. Wenn die Beschwerdeführerin behauptet, dass es den von der belangten Behörde der Gebühr gem § 33 TP 5 GebG unterworfenen Pachtvertrag „nicht gebe“, ohne dabei diese Behauptung stützende Beweisanträge zu stellen und ohne dies näher zu begründen, mangelt es insoweit an einem substantiierten Beschwerdevorbringen und ist darauf nicht näher einzugehen.

Wie auch die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung bereits ausgeführt hat, ist dessen ungeachtet im Hinblick auf den im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegten, zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossenen und dasselbe Bestandobjekt betreffenden Vertrag vom 20.8.2019 zu prüfen, ob bzw inwieweit der Vertrag vom 26.8.2019 in Bezug auf diesen Vertrag als Nachtrag iSd § 21 GebG zu qualifizieren ist.

§ 21 GebG lautet wie folgt: *„Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten 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 im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.“*

Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde als Zusatz oder Nachtrag iSd § 21 GebG qualifiziert, ist nach der Rsp des VwGH ausschließlich durch einen Vergleich der „bereits ausgefertigten Urkunde“ mit derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den Zusatz oder Nachtrag darstellen soll (Vgl VwGH 29.6.2006, 2006/16/0030; 18.12.1997, 97/16/0473). Der Nachtrag ist mit der ursprünglichen Vertragsurkunde zu vergleichen und die Höhe der Gebühr

für den Nachtrag durch Subtraktion zu ermitteln (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren [21. Lfg 2017] zu § 21 GebG Rz 26).

Betreffend die Vertragsdauer ist im Beschwerdefall in diesem Zusammenhang zunächst zu berücksichtigen, dass der Vertrag vom 20.8.2019 zwar formal für ein Jahr abgeschlossen wurde. Allerdings wurde dem Pächter dabei eine uneingeschränkte Verlängerungsoption eingeräumt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert. Eine solche Bedingung ist nach § 26 GebG zu behandeln, sodass auch die bedingt vereinbarte längere Vertragsdauer bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen ist (vgl die bei *Fellner*, Stempel und Rechtsgebühren¹⁰ unter E 8 ff und E 20 zu § 26 GebG wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH). Folglich liegt hinsichtlich des Vertrages vom 20.8.2019 eine unbestimmte Vertragsdauer vor und sind gem § 33 TP 5 Abs 3 GebG die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten.

Der Vertrag vom 26.8.2019 wurde für eine bestimmte Dauer von 3 Jahren abgeschlossen. Bei bestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gem § 33 TP 5 Abs 3 GebG grundsätzlich mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert zu bewerten. Im Ergebnis sind die beiden im Beschwerdefall vorliegenden Verträge – zumal in beiden Verträgen auch derselbe Vertragsbeginn ausgewiesen wird – aus gebührenrechtlicher Sicht hinsichtlich der Vertragsdauer als identisch zu qualifizieren. Somit kam es durch den Vertrag vom 26.8.2019 (für Zwecke der Gebührenbemessung) zu keiner Verlängerung der Vertragslaufzeit; allerdings wurde der vereinbarte monatliche Pachtzins von 4.200,00 Euro auf 12.000,00 Euro erhöht und liegt insoweit eine Änderung des Bestandzinses seinem Umfang nach vor, die im Vergleich zu der „bereits ausgefertigten Urkunde“ vom 20.8.2019 zu einer Erhöhung der gebührenrechtlichen Bemessungsgrundlage führt.

Die belangte Behörde ist vor diesem Hintergrund in ihrer Beschwerdevorentscheidung zu Recht vom Vorliegen eines Nachtrages iSd § 21 GebG ausgegangen und erweist sich die von der belangten Behörde durchgeführte Berechnung der auf den Vertrag vom 26.8.2019 entfallenden Gebühr durch Subtraktion der auf den Vertrag vom 20.8.2019 entfallenden Gebühr als zutreffend.

Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht kann die Umqualifizierung des Vertrages vom 26.8.2019 in einen Nachtrag iSd § 21 GebG allerdings nicht eine Abweisung der Beschwerde begründen. Dies aus den folgenden Gründen:

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis 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 Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis nach § 279 Abs 1 BAO („nach jeder Richtung“) ist durch die Sache begrenzt. „Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs erster Instanz gebildet hat (vgl zu den Spruchbestandteilen von Festsetzungsbescheiden *Stoll*, BAO-Kommentar 2075 ff). Das Verwaltungsgericht darf daher ein und dieselbe Abgabe (das ist die im bekämpften Bescheid vorgeschriebene Abgabe) in veränderter Höhe (auch von veränderten Grundlagen und anders beurteilten Sachverhalten ausgehend) festsetzen (vgl zB VwGH 13.10.1995, 92/17/0294; 1.7.2005, 2003/17/0281). Das Verwaltungsgericht darf jedoch nicht in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des abgabenbehördlichen Verfahrens gewesen war, einen Sachbescheid – im Ergebnis erstmals – erlassen (vgl VwGH 19.3.1990, 89/15/0033, und die bei *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren [21. Lfg 2017] zu § 15 GebG Rz 5 angeführten Nachweise der Rsp des VwGH). Die aus § 279 Abs 1 BAO sich ergebende Abänderungsbefugnis findet somit dort ihre Grenze, wo ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde vorliegt (vgl zB VwGH 19.3.1990, 89/15/0033; 14.6.1991, 88/17/0016).

Die Abänderungsbefugnis des § 279 Abs 1 BAO erlaubt es dem Verwaltungsgericht somit etwa, das die Gebührenpflicht auslösende Moment in einer anderen Urkunde als die Abgabenbehörde zu erblicken und die Begründung in der über die Beschwerde absprechenden Entscheidung dementsprechend auszuwechseln (vgl VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055; 18.9.1969, 383/68). Dies ist damit zu begründen, dass Gegenstand der Rechtsgebühren nach der stRsp des VwGH die im Tarif des § 33 GebG angeführten Rechtsgeschäfte sind, während die Errichtung einer Urkunde über das Rechtsgeschäft dabei gewissermaßen nur die Bedingung darstellt, bei deren Eintritt das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig ist (VwGH 18.9.1969, 383/68; vgl dazu auch VwGH 18.11.1993, 93/16/0014, mwN).

Im Beschwerdefall liegen allerdings nicht zwei Urkunden über dasselbe den Gegenstand der Rechtsgebühr bildende Rechtsgeschäft vor, sondern sind der Pachtvertrag vom 20.8.2019 einerseits und der als Nachtrag zu qualifizierende Pachtvertrag vom 26.8.2019 andererseits jeweils als selbständige Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig. Dies ergibt sich bereits aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 21 GebG, demzufolge ein Zusatz oder Nachtrag „*als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig [ist]*“ (vgl VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; 29.6.2006, 2006/16/0030).

Das erkennende Verwaltungsgericht würde folglich – mangels Identität der Sache – seine ihm nach § 279 Abs 1 BAO zukommende Änderungsbefugnis überschreiten, wenn es den Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend abändern würde, dass die Bestandvertragsgebühr nicht nur für das im angefochtenen Bescheid angeführte Rechtsgeschäft (Pachtvertrag vom

26.8.2019), sondern (erstmalig) auch noch für ein weiteres – selbstständig gebührenpflichtiges – Rechtsgeschäft (Pachtvertrag vom 20.8.2019) festgesetzt wird.

Die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr für den Pachtvertrag vom 20.8.2019 ist von der belangten Behörde somit mit gesondertem Bescheid vorzunehmen.

3.1.2. Ermessensübung

Dazu, dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid das Leistungsgebot an die Beschwerdeführerin richtete, obwohl der Pachtvertrag eine Tragung der Gebühren durch den Pächter vorsieht, ist wie folgt auszuführen:

Zur Entrichtung der Gebühren sind im Beschwerdefall gem § 28 Abs 1 Z 1 lit a GebG iVm § 28 Abs 6 GebG die Beschwerdeführerin und der Pächter als Unterzeichner der Urkunde zur ungeteilten Hand verpflichtet (Gesamtschuld). Nach der Rsp des VwGH liegt es dabei im Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde, ob sie das Leistungsgebot (den Abgabenbescheid) an alle oder mehrere oder nur an einen der Gesamtschuldner richtet und welchen Gesamtschuldner sie in Anspruch nimmt (vgl die bei *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren [19. Lfg 2015] zu § 28 GebG Rz 27 angeführten Nachweise der Rsp des VwGH).

Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl VwGH 29.03.2007, 2005/16/0108). Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (VwGH 29.03.2007, 2005/16/0108).

Vor diesem Hintergrund genügt es, auf die mit Beschluss des HG Wien (007), Aktenzeichen ***1***, festgestellte Zahlungsunfähigkeit des Pächters zu verweisen. Die Vorschreibung der Gebühr hat folglich (alleine) an die Beschwerdeführerin zu ergehen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 3. Jänner 2023