

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Haselmann, Mag. Zeidler & Partner Steuerberatungs KG, Wlassakstraße 27 Tür 10, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 18. September 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. August 2018 betreffend Rechtsgeschäftsgebühr, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2018, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mietvertrag

Mit Schriftsatz vom 17.07.2018 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Mietvertrag vom 26.06/10.07.2018, abgeschlossen zwischen der Versicherung, als Vermieterin, und der Beschwerdeführerin (kurz: Bf), als Mieterin, über ein 'Büro' zur Anzeige gebracht. Auf Seite 1 und 2 des Mietvertrages wurden die Überschriften zu den Eckpunkten des Mietvertrages (Vermieter, Mieter, Liegenschaft, Mietgegenstand, Mietbeginn

etc.) tabellarisch und vereinfacht dargestellt. Die konkreten Inhalte wurden ab Seite 3 in den einzelnen Vertragspunkten (kurz: VP) I. bis XXV detailliert geregelt.

Vereinbart wurde ein Mietverhältnis vom 01.07.2018 bis zum 30.06.2023. Die Verpflichtung zur Zahlung der Nebenkosten sollte mit Mietbeginn, die der Miete mit 01.08.2018 beginnen.

Auf Seite 2 des Mietvertrages sind der monatliche Hauptmietzins netto mit € 1.119,74 *“zuzüglich Umsatzsteuer“* und die einzelnen Nebenkosten *“jeweils zuzüglich Umsatzsteuer“* aufgelistet. In VP VI. wird der Mietzins vereinbart. Unter VP XXIII. 2. wurden ‘zum Zwecke der Gebührenbemessung’ ua. die *“Mietzinsdaten/Monat“* festgehalten. Als Gesamtmietzins inkl. Aconto-Zahlungen wurde ein Betrag von € 1.626,67 ‘ohne Umsatzsteuer’ und als sonstige Leistung ein Betrag von € 995,33 für das Ausmalen ausgewiesen.

Bescheid

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass kein Vertrag auf unbestimmte Zeit, sondern einer auf die bestimmte Dauer von 5 Jahren vorliegt. Die Bemessungsgrundlage sei anhand der im Vertrag dargestellten Entgelte zuzüglich USt zu ermitteln. Nach Maßgabe dieser Parameter wurde eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 110.687,64 errechnet und die Vertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG entsprechend festgesetzt.

Beschwerde

Innerhalb offener wurde von der Bf Rechtsmittel erhoben und eingewendet:

“In der Bemessungsgrundlage für die Gebührenbemessung in Höhe von € 110.697,64 ist unrichtigerweise die Umsatzsteuer iHv 20% enthalten, die seitens der Versicherung (die Vermieterin) nicht vorgeschrieben werden darf.

Die Möglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG zu verzichten, wird insoweit eingeschränkt, als der Vermieter (die Versicherung) davon nur Gebrauch machen kann, soweit der Leistungsempfänger (Frau [die Bf]) das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich (d.h. mind. 95 Prozent) für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Da unserer Klientin mehr als 65% steuerfreie Umsätze als Ärztin erzielt, besteht für den Vermieter keine Möglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG zu verzichten und das Büro umsatzsteuerpflichtig zu vermieten. Im Mietvertrag ist dem zur Folge die Umsatzsteuer mit EUR 0,00 ausgewiesen. Somit ist die Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage für die Vergebühung mit einzubeziehen.“

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

“Die Vermieterin hat mit der Mieterin einen Hauptmietzins von monatlich netto € 1.119,74 zuzüglich USt vereinbart. In Punkt VI 3. zweiter Satz wird ausgeführt :

‘Ist der Vermieter berechtigt die Option zur Regelbesteuerung auszuüben bzw. aus welchem Grund immer Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, wird er das Mietentgelt beziehungsweise dessen Bestandteile soweit gesetzlich zulässig mit Umsatzsteuer verrechnen.’

Wie der VwGH u.a. in seinen Erkenntnissen vom 22.12.1976, 2163/74 und vom 26.1.1989, 88/16/0097 dargetan hat, ist die auf das entsprechende Bestandentgelt entfallende Umsatzsteuer in die für die Ermittlung der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG maßgebliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist.

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Gemäß § 26 GebG sind aber bedingte Leistungen als unbedingt zu behandeln, woraus sich für den Beschwerdefall ergibt, dass die Bewertung so zu erfolgen hat, als ob die Mieterin zur Zahlung des Mietentgeltes inklusive Umsatzsteuer unbedingt verhalten worden wäre.

Im Falle der Berechtigung der Vermieterin zur Option od. im Fall einer Änderung der Geschäftszwecke der Mieterin mit Vorsteuerabzugsrecht ist die anfallende Umsatzsteuer der Vermieterin zu ersetzen.“

Vorlageantrag

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Begründet wurde dies im Wesentlichen mit den im Beschwerdeschriftsatz vorgebrachten Argumenten. Ergänzend wurde vorgebracht, dass das UStG für die Vermieterin keine Option zur Regelbesteuerung vorsehe, weshalb die in der Bescheidbegründung zitierten VwGH-Judikatur nicht anwendbar sei. Gleichzeitig wurden die Anträge gestellt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen und den Senat entscheiden zu lassen.

Vorlage an das Verwaltungsgericht

Mit Bericht vom 20.03.2019 wurde die Beschwerde mit den Aktenteilen laut Aktenverzeichnis an das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 18.04.2023 wurden die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Am 26.06./10.07.2018 haben die Vermieterin, eine Versicherung, und die Bf, eine Fachärztin für Dermatologie und Venerologie sowie Ästhetische Medizin, einen Mietvertrag über eine Büroeinheit, die als Ordination dienen soll (siehe VP X.), abgeschlossen.

Auf Seite 1 und 2 des Mietvertrages sind die groben Eckdaten des Vertrages tabellarisch aufgelistet. Bei *“Hauptmietzins“* ist der monatliche Nettobetrag von € 1.119,74 mit dem Vermerk *“zuzüglich der Umsatzsteuer“* angeführt. Bei *“Nebenkosten“* sind die einzelnen Posten (Betriebskosten, Aufzugskosten, etc.) mit dem jeweiligen Monatsbetrag und der Ergänzung *“zuzüglich der Umsatzsteuer“* dargestellt.

VP. IV. regelt den Beginn und das Ende des Mietverhältnisses. Die Nebenkosten sollten bereits ab 01.07.2018 fällig sein. Die Verpflichtung zur Mietzinszahlung sollte erst am 01.08.2018 beginnen.

Der monatliche Mietzins wurde in VP. VI. detailliert geregelt. Unter 1.1. ist der Hauptmietzins ohne Umsatzsteuer festgehalten.

VP. VI. 2. lautet:

“Der Mieter erklärt, im Mietgegenstand derzeit solche Umsätze zu erzielen, die ihn nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Der Vermieter ist daher nicht berechtigt Umsatzsteuer zu verrechnen und einen Vorsteuerabzug geltend zu machen (§ 6 Abs 2 UStG 1994).“

VP. XXIII. enthält die Absprache über Kosten und Gebühren. Unter 2. wird zum Zwecke der Gebührenbemessung festgestellt: Die monatlichen Mietzinsdaten, wie Nettohauptmiete und Nebenkosten in Summe Netto ohne USt, somit mit einem Gesamtmietzins von € 1.626,67. Als sonstige Leistung wird ein Betrag von € 995,33 für das Ausmalen angegeben.

Die Vermieterin hat gemäß § 6 Abs. 2 UStG keine Möglichkeit auf die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG zu verzichten. Eine Berechtigung zur Ausübung einer Option zur Steuerpflicht besteht daher nicht. Es wird tatsächlich auch keine Umsatzsteuer von der Mieterin entrichtet. Die von der Vermieterin zu berichtigende Vorsteuer ist Teil der von der Mieterin zu tragenden Nebenkosten (monatliches Akonto: € 84,49).

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig und ergeben sich insbesondere aus dem vorliegenden Mietvertrag und dem damit übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Einziger Streitpunkt ist, ob eine 20%ige Umsatzsteuer der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Vertragsgebühr hinzuzurechnen ist.

Den Rechtsgebühren (III. Abschnitt) unterliegen die im Tarif des § 33 GebG aufgezählten Rechtsgeschäfte. Nach § 15 Abs. 1 GebG sind solche Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde verfasst wird. Die Gebührenpflicht setzt also voraus, dass über das Rechtsgeschäft zu Beweiszwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird (vgl. VwGH vom 18.11.1993, Zl. 93/16/0014). Ist der Inhalt der Schrift geeignet, über ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft Beweis zu machen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst (vgl. VwGH vom 25.01.2007, Zl. 2006/16/0163, mwN).

Gemäß § 33 Tarifpost 5 (Bestandverträge) des Gebührengesetzes 1957 (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 Rechtsgebühr von 1 vH nach dem Wert.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a) GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

§ 17 GebG hat folgenden Wortlaut:

“(1) Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.

(2) 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.

(3) Der Umstand, dass die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.

(4) Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

(5) Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf.“

Als wesentlicher Grundsatz des Gebührenrechts ist im § 17 Abs. 1 GebG bestimmt, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist (vgl. zB VwGH vom 27.01.1983, 81/15/0121, vom 15.11.1984, 83/15/0181, 0182, vom 23.09.1985, 84/15/0161, vom 03.11.1986, 85/15/0130, vom 16.03.1987, 85/15/0155, vom 22.06.1987, 86/15/0138, vom 05.10.1987, 87/15/0071, 0072, vom 21.05.1990, 88/15/0171, vom 04.07.1990, 89/15/0140, vom 14.10.1991, 90/15/0101 vom 14.11.1996, 95/16/0278, vom 17.03.2005, 2004/16/0254, vom 20.12.2007, 2004/16/0165, vom 24.05.2012, 2009/16/0257, und vom 30.06.2016, Ro 2016/16/0011; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 17 GebG Rz 1).

Im Abs. 1 des § 17 GebG ist damit als Prinzip - Urkundenprinzip - festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist (vgl. VfGH vom 01.10.1982, B 410/79; VwGH vom 25.03.1985, 84/15/0077, vom 25.02.1993, 92/16/0159, vom 27.02.1995, 94/16/0112, vom 25.10.2006, 2006/16/0112, und vom 24.05.2012, 2009/16/0257; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 17 GebG Rz 2).

§ 17 Abs. 2 GebG hat zum Inhalt, dass bei einem - in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände - undeutlichen Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (vgl. VwGH vom 22.06.1987, 86/15/0138 vom 05.10.1987, 86/15/0117, und vom 25.10.2006, 2006/16/0112). Abs. 2 des § 17 GebG sieht damit als Milderung des im Abs. 1 verankerten Urkundenprinzips eine widerlegbare gesetzliche Vermutung derart vor, dass die Beweislast den Abgabepflichtigen trifft (vgl. VfGH vom 06.10.1975, B 118/74; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 17 GebG Rz 16).

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG ist, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist (vgl. VwGH vom 02.06.1976, 563/75, vom 17.02.1983, 83/15/0001, vom 08.09.1983, 82/15/0123, vom 22. Mai 1997, 96/16/0040, 0041, vom 18.06.2002, 2001/16/0591, und vom 24.05.2012, 2009/16/0257). Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt also nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (vgl. VwGH vom 12.07.1962, 175/62, vom 25.03.1985, 84/15/0077, und vom 16.03.1987, 85/15/0155). § 17 Abs. 2 GebG greift nur in jenen Fällen ein, in denen die Urkunde Aussagen enthält, die verschiedene Deutungen zulassen

(VwGH vom 10.06.1991, 90/15/0019, vom 25.02.1993, 92/16/0159, und vom 18.06.2002, 2001/16/0591; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 17 GebG Rz 17).

Aus der Darstellung im allgemein gehaltenen Teil auf Seite 1+2 des Mietvertrages könnte geschlossen werden, dass die Mieterin das Entgelt und die Nebenkosten zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu leisten hätte. Dem widerspricht die exakt gehaltene Regelung in VP VI. Z. 2, wonach die Vermieterin nicht berechtigt ist, Umsatzsteuer zu verrechnen. Die von der Vermieterin zu berichtigende Vorsteuer in Höhe von € 84,49 ist als Akontozahlung Teil der Nebenkosten und somit Teil des in VP. XXIII. 2. aufgelisteten monatlichen Gesamtmietzinses in Höhe von € 1.626,67.

Sind nun mehrere Deutungen nach der Textierung des Urkundeninhaltes möglich, so ist für die die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände gemäß § 17 Abs. 2 GebG der Gegenbeweis möglich. Die Bf hat unter Anführung der umsatzsteuerlichen Gesetzeslage dargelegt, dass die Vermieterin - entsprechend der vertraglichen Regelung in VP. VI. Z. 2 - nicht berechtigt ist, gemäß § 6 Abs. 2 idF 1. StabG 2012 die Option zur Steuerpflicht auszuüben.

Im konkreten Fall besteht kein derartiges Optionsrecht.

Die gesetzliche Umsatzsteuer beträgt € 0,00. Nur dieser Betrag kann der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden.

Der Beschwerde kommt daher Berechtigung zu, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Steuerberechnung:

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich wie folgt:

Hauptmiete ab 01.08.2018	€ 1.119,74	X 59 Monate	€ 66.064,66
Nebenkosten ab 01.07.2018:			
Betriebskosten	€ 264,38	X 60 Monate	€ 15.862,80
Aufzugskosten	€ 58,06	X 60 Monate	€ 3.483,60
Heizungskosten	€ 100,00	X 60 Monate	€ 6.000,00
Akonto Vorsteuerkürzung	€ 84,49	X 60 Monate	€ 5.069,40
Umsatzsteuer			€ 0,00
Einmalige Ausmalkosten			€ 995,33

Summe			€ 97.475,79
-------	--	--	-------------

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG wird die Gebühr mit 1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 97.475,79, sohin mit € 974,76, festgesetzt.

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.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Im Übrigen vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass Einzelfragen zur Auslegung von Verträgen keine grundsätzliche Bedeutung zu kommt (vgl. Beschluss vom 10.09.2018, Ra 2018/16/0119).

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 20. April 2023