

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DS Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, Innsbrucker Bundesstraße 75, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 11. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 11. April 2017 betreffend Rechtsgeschäftsgebühr, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2013, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die ursprüngliche Beschwerdeführerin (kurz: Bf), die ***Bf1***, FN-b, wurde – laut Firmenbuch - mit Umwandlungsvertrag vom 30.06.2021 gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft H-KG, FN-s, umgewandelt.

Das gegenständliche Erkenntnis ergeht daher an die H-KG als Rechtsnachfolgerin der Bf.

I. Verfahrensgang

Mit Gebührenbescheid vom 11.04.2014 wurde die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG für den am 05.09.2013 abgeschlossenen Pachtvertrag zwischen der Bf, als Verpächterin,

und der L-GmbH, als Pächterin, mit € 188.100,00 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt. Mietgegenstand war ein Hotel in A. Das Finanzamt ging von einer Vertragsdauer von 18 Jahren aus und schätzte die Betriebskosten mit € 25.000,00 pro Jahr.

Anlässlich der Überprüfung der vorläufigen Festsetzung wurden die Bf und die Pächterin vom Finanzamt ersucht, die tatsächlichen Betriebskosten für die vergangenen Zeiträume bekannt zu geben.

Per Mail vom 03.04.2017 übermittelte die Pächterin eine Aufstellung der Betriebskosten samt Beilagen (zB Kontoblätter) von 1.12.2013 bis 31.12.2016:

	2013	2014	2015	2016	Summe
Hausmeister	2.037,00	58.504,00	67.555,00	64.750,00	€ 192.846,00
	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016	
Versicherungen	4.597,20	11.573,28	11.077,70	7.449,73	€ 34.697,91
Grundsteuer	5.764,84	13.778,91	13.897,10	9.223,76	€ 42.664,61
Wasser, Kanal, Müll	9.511,17	73.552,40	90.660,83	65.720,08	€ 239.444,48
Gesamtbetriebskosten im Beobachtungszeitraum (37 Monate)					€ 509.653,00

Auf Grundlage dieser bekanntgegebenen Kosten erging am 11.04.2017 der beschwerdegegenständliche endgültige Gebührenbescheid gemäß § 200 Abs. 2 GebG. Die durchschnittlichen monatlichen Betriebskosten wurden anhand der vorgelegten Unterlagen mit monatlich € 13.774,41 (= Gesamtbetriebskosten in Höhe von € 509.653/37 Monate) errechnet. Die Vertragsdauer wurde - wie im vorläufigen Bescheid - mit 18 Jahren angenommen. Daraus ergaben sich Betriebskosten von insgesamt € 2.975.272,56 (= € 13.774,41 x 12 Monate x 18 Jahre) angesetzt wurden. Unter Berücksichtigung der jährlichen Miete inkl. USt von € 1.020.000,00 x 18 Jahre errechnete sich eine Bemessungsgrundlage von € 21.335.272,56. Die Gebühr wurde dementsprechend mit einem Betrag von € 213.352,73 vorgeschrieben (Nachforderung zum vorläufigen Bescheid: € 25.252,73).

Dagegen brachte die Bf innerhalb offener Frist Beschwerde gegen den Umfang der bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigten Betriebskosten ein und führte zur Begründung zusammengefasst aus: Um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der

Bestandsache zu gelangen, sei es nur notwendig den vereinbarten Pachtzins und die vorgeschriebene Grundsteuer zu bezahlen. Die dem Pächter durch den Gebrauch der Bestandsache entstandenen Betriebskosten hätten nichts mit dem Erwerb des Gebrauchsrechtes zu tun. Der Pächter habe das Gebrauchsrecht am Bestandsobjekt, gleichgültig, ob er dieses auch tatsächlich betreibt oder nicht und unabhängig davon, welche Kosten ihm durch den Betrieb entstünden. Variable Kosten des Hotelbetreibers seien daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Als fixe Betriebskosten blieben in diesem Fall nur die Grundsteuer und die Hausversicherung. Da jedoch die Hausversicherung ohnehin die Verpächterin trage, könne nur die Grundsteuer zur Bemessungsgrundlage hinzugezogen werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.07.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass die Pächterin laut dem vorliegenden Pachtvertrag zusätzlich zum Pachtzins sämtliche mit dem Besitz oder Betrieb des Pachtobjektes verbundenen Betriebskosten zu tragen hätte. Dabei sei es unerheblich, ob diese Leistungen direkt an den Bestandgeber oder an Dritte zu leisten sind. Diese seien daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Daraufhin brachte die Bf mit Schreiben vom 17.08.2017 einen Vorlageantrag ein, den sie ergänzend zu ihren bisherigen Ausführungen damit begründete, dass immer noch nicht zur Gänze nachvollzogen werden könne, von welchen Betriebskosten das Finanzamt ausgegangen sei. Es werde jedoch angenommen, dass es sich hierbei nicht um Leistungen handle, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hatte. Kosten, die dem Hotelbetreiber zur Leistungserbringung an seine Gäste erwachsen würden, seien jedenfalls keine Betriebskosten im Sinne des Gebührengesetzes, da der Pächter diese dem Verpächter nicht ersetzen müsse.

In einem weiteren Schriftsatz vom 05.02.2018 brachte das Finanzamt der Bf die von der Pächterin per Mail vom 03.04.2017 bekanntgegebenen Betriebskosten zur Kenntnis.

Die Bf nahm dazu mit Schriftsatz vom 20.02.2018 Stellung und wiederholte dabei im Wesentlichen ihre bisherigen Ausführungen. Die Betriebskosten seien keine Leistungen zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hätte, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Nicht nachvollzogen werden könnten außerdem die Kosten für die Hausbesorger und die angeführten Versicherungen.

Das Finanzamt legte daraufhin die Beschwerde samt Aktenteilen laut Aktenverzeichnis dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor (Vorlagebericht vom 02.03.2018).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Die Bf war laut Vertrag Eigentümerin einer Liegenschaft in A, auf der sich ein Hotel samt Gasthof befindet. Mit gegenständlichem Pachtvertrag wurde diese Liegenschaft der L-GmbH in Bestand gegeben.

Für das Bestandsobjekt wurde ein Pachtzins von jährlich € 850.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart (siehe § 3 Pkt. 1. des Pachtvertrages).

Vertraglich wurde der Pachtvertrag auf 15 Jahre mit zweimaligen Optionsrecht auf Verlängerung um jeweils 5 Jahre abgeschlossen (siehe § 2 Pkt. 1. und 3. des Pachtvertrages).

§ 5 „Nebenausgaben“ des Pachtvertrages lautet:

„5.1. Nebenkosten

5.1.1. Nebenkosten des Pächters

Zusätzlich zum Pachtzins trägt der Pächter sämtliche mit dem Besitz und/oder Betrieb des Pachtobjektes verbundenen Betriebskosten, insbesondere somit die nachfolgend mit dem Pachtobjekt anfallenden Kosten:

a) Der Pächter wird die Beseitigung von Abfällen und Müll selbst veranlassen. Anfallende Müllabfuhrgebühren zahlt der Mieter direkt an die erhebende Stelle.

b) Der Pächter trägt die Gebühren und Kosten für den Stromverbrauch sowie Zählergebühren und zahlt diese soweit möglich, direkt an das Stromversorgungsunternehmen

c) Der Pächter trägt die Gebühren für Wasser-, Abwasser-, und Warmwasserverbrauch sowie die Zählergebühren

d) Der Pächter trägt die Gebühren und Kosten des Betriebes der zentralen Heizungsanlage

e) Straßen und Gehwegreinigung einschließlich Schnee- und Eisbeseitigung führt der Pächter selbst durch und trägt die Haftung dafür

f) Schornsteinfegergebühren

g) Reinigung und Reparaturen (unter Berücksichtigung von

5.2. einschließlich notwendiger TÜV-Prüfungen für Heizung, Klima Lüftung, Aufzugsanlagen, automatische Schiebetüranlagen, Rauchwarnanlagen, Notstromanlagen, Blitzschutzanlagen, Sicherheitsbeleuchtung, Feuerlöscher, Fettabscheider, Elektro-, Alarm- und Sicherheitsanlagen. Der Pächter verpflichtet sich, die erforderlichen Wartungsverträge abzuschließen und dem Verpächter auf Verlangen vorzulegen. Soweit nicht die vorstehend aufgeführten Kosten und Gebühren dem Pächter direkt (z.B. wegen nicht alleiniger Nutzung von Anlagen) zuteilbar sind, werden sie dem Pächter, wie folgt berechnet: Wasser, Abwasser: separate Zähler, Abrechnung gemäß Verbrauch Heizung: separate Zähler, Abrechnung gemäß Verbrauch Strom: separate Zähler, Abrechnung gemäß Verbrauch Kältewasser: separate Zähler, Abrechnung gemäß Verbrauch

5.1.2 Nebenkosten des Verpächters

Der Verpächter trägt nachfolgende Nebenkosten

a) Anlieger- und Erschließungskosten

b) Andere Kosten, öffentliche Abgaben und Gebühren, die ihn in seiner Eigenschaft als Eigentümer, dessen Vertreter bzw. Verpächter des Pachtobjektes betreffen, mit ausdrücklicher Ausnahme der Grundsteuer, welche durch den Pächter getragen wird.“

§ 6 „Versicherungen“, des Pachtvertrages lautet:

„1. Die Parteien sind sich darüber einig, dass der Pächter die in der Republik Österreich branchenüblichen, versicherbaren, das Objekt betreffenden Risiken, in ausreichender Höhe und auf eigene Rechnung wie folgt versichert:

a) Feuerversicherung, Sturmversicherung und Leitungswasserversicherung für den Inhalt des Gebäudes.

b) Einbruch- und Diebstahlversicherung sowie EC-Gefahrengruppen

c) Haftpflichtversicherung ohne Grundstückseigentümer-Haftpflicht

d) Betriebsunterbrechungsversicherung als gleitende Neuwertversicherung

Die Gebäude- Feuer-, -Sturm-, -Leitungswasser- und -Haftpflichtversicherungen, sowie Gewässerschadenversicherung und EC-Gefahrengruppen trägt der Verpächter.“

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig und ergeben sich insbesondere aus dem Pachtvertrag vom 05.09.2013. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

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

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

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

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

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Nach Abs. 2 der Bestimmung ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Die gebührenrechtliche Vertragsdauer von 18 Jahren ist unstrittig und ergibt sich aus der vertraglich festgelegten Dauer von 15 Jahren zuzüglich der Verlängerungsoptionen (das Dreifache des Jahreswertes für die unbestimmte Vertragsdauer).

Die Einbeziehung der Grundsteuer in die Bemessungsgrundlage steht ebenfalls außer Streit.

Unbestritten ist auch, dass die (durchschnittlichen) Betriebskosten aufgrund eines Beobachtungszeitraumes vom Pachtbeginn (01.12.2013) bis zum 31.12.2016 ermittelt werden.

Strittig ist jedoch, ob auch die verbrauchsabhängigen Betriebskosten, welche die Pächterin direkt mit den Versorgungsunternehmen abrechnet (Wasser/Abwasser, Müll, Kanal), sowie die Kosten für Versicherungen und die Hausbesorger in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sind.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (zB. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; VwGH 29.01.2009, 2008/16/0055). Wesentlich dabei ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache. Betreffend diesen wirtschaftlichen Zusammenhang hat der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 27.6.1960, 1624/59, dargelegt, dass eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietvertrag grundsätzlich nur dann mit der Vermietung oder Verpachtung im wirtschaftlichem Zusammenhang stehen wird, *„wenn sie der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung dient“*.

Aus dem beschwerdegegenständlichen Pachtvertrag (§ 5 und § 6) geht eindeutig hervor, dass die Pächterin neben dem Pachtzins die Nebenkosten zu zahlen hat.

Laut der vorgelegten Betriebskostenaufstellung handelt es sich dabei um folgende Kosten:

- Wasser, Kanal, Müll
- Versicherungen
- Hausmeister
- Grundsteuer

Im Beschwerdeverfahren strittig sind die Kosten für Wasser/ Kanal/Müll, Versicherungen und Hausmeister. Zu den einzelnen Punkten ist Folgendes auszuführen:

Wasser, Kanal, Müll:

Im Pachtvertrag wurde in § 5 zweifelsfrei eine Vertragspflicht der Pächterin zur Bezahlung der strittigen Kosten begründet.

Die Bf bringt in ihrer Beschwerde jedoch hinsichtlich dieser (verbrauchsabhängigen) Betriebskosten im Wesentlichen vor, dass es sich hierbei nicht um Leistungen handle zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen.

Sowohl UFS als auch BFG haben sich bereits mehrfach mit der gegenständlichen Problematik auseinandergesetzt, wie zB. in den kürzlich ergangenen Entscheidungen des BFG vom 03.03.2022 RV/7101679/2019 und RV/7101719/2019, in denen auf die folgenden beispielhaft angeführten einschlägigen Entscheidungen des UFS vom 21.05.2003, RV/2233-W/02, und vom 22.09.2006, RV/1936-W/04, verwiesen wird:

„Nach ständiger Judikatur des VwGH sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. VwGH 27.9.1960, 812, 813/60, 30.5.1974, 974/73, 367/73, 17.2.1994, 93/16/0160). ... Ebenso zur Bemessungsgrundlage zählt die Übernahme von

Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen (vgl. etwa VwGH 21.3.2002, 99/16/0160). ... Hinsichtlich des Argumentes, sämtliche Neben- und Betriebskosten mit Ausnahme von Kanalgebühr und Grundsteuer würden von der Bw. selbst getragen, ist zu sagen, dass es für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nicht entscheidend ist, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063). Es gilt vielmehr der Grundsatz, dass alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Benützungsrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (VwGH 7.10.1993, 93/16/0140). Verpflichtet sich der Bw. im Vertrag für weitere Kosten zusätzlich zur Miete aufzukommen, so zählt diese Verpflichtung der Kostenübernahme als weitere Gegenleistung für die Nutzung der Bestandsache und zwar auch dann, wenn die Zahlung nicht direkt an den Vertragspartner erfolgt.“

Die gegenständliche vertragliche Regelung kann daher nur so verstanden werden, dass die Pächterin, um den Gebrauch der Bestandsache zu erhalten, die Vertragspflicht zur Bezahlung der strittigen Kosten übernommen hat und die Kosten somit unabhängig davon, an wen diese zu bezahlen sind, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Versicherungen:

Versicherungsprämien betreffend das Bestandobjekt gehören nach allgemeinem Verständnis - zB nach § 21 Abs. 1 Z 4 bis 6 MRG - zu den Betriebskosten. So gehören die Prämien für eine Glas- oder Feuerversicherung bei Übernahme durch den Bestandnehmer zur Bemessungsgrundlage.

Bei vertraglicher Verpflichtung des Bestandnehmers, das Bestandobjekt versichern zu lassen und die Prämie aus Eigenem zu finanzieren, ist auch die Prämie in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹, § 33 TP 5, Rz 101 mwN).

Die in § 6 Pkt. 1. lit. a) bis d) des Pachtvertrages vereinbarten Versicherungen sind daher mit den bekanntgegebenen Beträgen der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Hausmeister:

Anders verhält es sich bei den Kosten für die Hausmeister. Aus dem Pachtvertrag geht nicht hervor, dass die Pächterin zur Bestellung eines Hausmeisters verpflichtet ist. Aufgrund des Urkundenprinzips (§ 17 GebG), sind diese Kosten daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen.

Insgesamt war der Beschwerde sohin teilweise stattzugeben.

Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe laut Erkenntnis:

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich daher wie folgt:

Hausmeister	€ 0,00
Versicherungen p.a. (€ 937,00 x 12)	€ 11.244,00
Grundsteuer p.a. (€ 1.153,00 x 12)	€ 13.836,00
Wasser, Kanal, Müll p.a. (€ 6.471,00 x 12)	€ 77.652,00
Summe der Betriebskosten laut Erkenntnis per anno	€ 102.732,00
Pacht inkl. USt per anno	€ 1.020.000,00
Jährliches Entgelt	€ 1.122.732,00
x der Dauer (18 Jahre) ergibt eine Bemessungsgrundlage laut Erkenntnis von	€ 20.209.176,00

Die Gebühr für das gegenständliche Rechtsgeschäft wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 20.209.176,00, sohin mit € 202.091,76, festgesetzt.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Bisher war vorgeschrieben € 188.100,00.

Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von € 13.991,76.

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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor

Salzburg, am 31. Oktober 2023