

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Mondl Rechtsanwälte OG, Canovagasse 7 Tür 10a, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Mai 2022, Steuernummer N-1, Erfassungsnummer N-2, betreffend Bestandvertragsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Bescheides abgeändert wie folgt:

Für das Rechtsgeschäft des zwischen der Beschwerdeführerin als Pächterin und der V-1 als Verpächterin am 15.12.2021 abgeschlossenen Pachtvertrages wird die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 379.313,20 (1% von € 37.931.320,16) festgesetzt.

Die Beschwerdeführerin wird infolge teilweiser Entrichtung durch die Verpächterin und damit teilweisen Erlöschens der Abgabenschuld in Höhe von € 328.379,98 nur für die in Höhe von € 50.933,22 übersteigende Gebühr in Anspruch genommen.

Dieser Mehrbetrag ist gemäß § 210 Abs. 1 BAO iVm § 93a BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 19.05.2022 setzte das Finanzamt für das Rechtsgeschäft des zwischen der Beschwerdeführerin (Bf.) als Pächterin und der V-1 als Verpächterin am 15.12.2021

abgeschlossenen Pachtvertrages der Liegenschaft A-2, gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO eine Gebühr von 1% von der Bemessungsgrundlage von € 32.837.997,50 (gerundet gemäß § 204 BAO), somit in Höhe von € 328.379,98 vorläufig fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Vorschreibung vorläufig erfolge, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet worden sei, sei sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Bemessungsgrundlage:

2022 und 2023: monatlicher Pachtzins pro Zimmer € 750,00 x Anzahl 179 x Dauer 19 Monate (nach Abzug der 5 mietfreien Monate) = € 2.550.750,00

2024: monatlicher Pachtzins pro Zimmer € 755,00 x Anzahl 179 x Dauer 11 Monate (nach Abzug des mietfreien Monats) = € 1.525.975,00

Ab 2025: monatlicher Pachtzins pro Zimmer € 800,00 x Anzahl 179 x Dauer 180 Monate = € 25.776.000,00

2022 und 2023	2.550.750,00
2024	1.525.975,00
ab 2025	<u>25.776.000,00</u>
Summe	29.852.725,00
+ 10% Umsatzsteuer	<u>2.985.272,50</u>
Bemessungsgrundlage	32.837.997,50

Die Bemessungsgrundlage sei der Wert der vom Bestandnehmer während der gesamten vorgesehenen Vertragsdauer geschuldeten Leistungen, höchstens jedoch das 18-fache des Jahreswertes.

Die endgültige Festsetzung ergehe nach Feststellung der tatsächlichen Versicherungs- und Nebenkosten laut Punkt 5.3. des Vertrages.

---//---

In der dagegen am 28.06.2020 eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus:

1. Beschwerdepunkte:

1.1.

Die Bf. erachte sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht verletzt, dass die Zustellung des vorläufig erlassenen Bescheides vom 19.05.2022 an die noch nicht einmal verfahrensbeteiligte - nunmehr beschwerdeführende - Pächterin als Empfängerin des Gebührenbescheids zugestellt worden sei, obwohl die für die Vertragsparteien der angezeigten Urkunde einschreitende H-1 („H-1“) im Zuge der Gebührenanzeige ausdrücklich um „Vergebührung und anschließender Retournierung“ und damit um Zustellung an sich ersucht habe. Damit liege ein Mangel des Zustellvorgangs vor, der im Abgabenverfahren der BAO keiner Heilung zugänglich und mit Nichtigkeit bedroht sei.

1.2. Die Bf. erachte sich darüber hinaus durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht verletzt, dass hinsichtlich der Vorschreibung der zu Erfassungsnummer N-3 zur Vergebührung gebrachte Pachtvertrag rechtsrichtig und korrekt unter Bedachtnahme auf Vereinbarungen im Innenverhältnis zwischen Verpächterin und Pächterin vorgegangen werde. Damit habe die belangte Behörde die Bf. in ihrem Recht auf korrekte und fehlerfreie Ermessensausübung im Sinne des § 20 BAO verletzt.

1.3. Darüber hinaus sei es rechtswidrig, wenn die Gründe für die Ermessensentscheidung und damit für die Heranziehung der Bf. als Gebührensuldnerin im Gebührenbescheid nicht genannt würden (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO). Aus diesem Grund leide der angefochtene Bescheid weiters unter einer rechtserheblichen Verletzung von Verfahrensvorschriften.

1.4. Die Bf. erachte sich weiters in ihrem Recht auf Parteiengehör verletzt, da im angefochtenen Bescheid ein Ermittlungsverfahren angeführt werde, zu dessen Ergebnis sie vor Erlassung des Bescheids nicht angehört worden sei.

1.5. Schließlich sei durch die bescheidmäßige Festsetzung eines gegenüber § 210 Abs. 1 BAO früheren Fälligkeitstages eine gesetzwidrige Verkürzung der gesetzlichen Monatsfrist bewirkt, weshalb der Bescheid auch aus diesem Grund unter einer rechtserheblichen Verletzung von Verfahrensvorschriften leide.

2. Sachverhalt:

Mit Schreiben vom 20.01.2022, beim Finanzamt eingelangt am 24.01.2022, habe die H-1 unter Bekanntgabe der Vertragsparteien der zur Vergebührung angezeigten Urkunde den Pachtvertrag vom 15.12.2021 (in weiterer Folge: „Pachtvertrag“), abgeschlossen zwischen der V-1 als Verpächterin einerseits und der Bf. als Pächterin andererseits, zur Anzeige gebracht.

In der Gebührenanzeige habe H-1 ausdrücklich um „*Vergebührung und anschließender Retournierung*“ an sich ersucht und damit nicht nur den Antrag auf die Erlassung des Gebührenbescheids gestellt, sondern sich auch als Zustellungsbevollmächtigte bezeichnet.

Die belangte Behörde habe sodann mit Bescheid vom 19.05.2022 gemäß § 200 Abs. 1 BAO iVm § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 32.837.997,50 mit € 328.379,98 gegenüber der Bf. festgesetzt und habe dazu ausgeführt, dass der Bescheid noch ein vorläufiger sei, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Obwohl H-1 den Pachtvertrag zur Vergebührung angezeigt und ausdrücklich um Vergebührung und anschließende Retournierung zu ihren Händen ersucht habe, sei die Gebührenvorschreibung an die Bf. direkt übermittelt worden und nicht an denjenigen, der für sich eine Zustellvollmacht behauptet habe (H-1).

Auch die belangte Behörde sei von einer aufrechten Bevollmächtigung samt Zustellvollmacht ausgegangen, da sie sich auf eine Zustellbevollmächtigung berufen habe. Anderenfalls hätte das Finanzamt die mit Gebührenvermerk versehene Urkunde nicht an H-1 retourniert. Hätte die Behörde Zweifel an der Zustellbevollmächtigung gehabt, hätte sie ein Verbesserungsverfahren (vgl. § 83 iVm § 85 Abs. 2 BAO) einleiten müssen, statt die mit Gebührenvermerk versehenen Gleichschriften an H-1 zuzustellen.

3. Beschwerdepunkte / Rechtswidrigkeiten:

Der von der belangten Behörde erlassene Bescheid leide unter den folgenden formellen und materiellen und Rechtswidrigkeiten:

3.1. (Nichtigkeit des Zustellvorganges) Werde ein Bescheid nicht ordnungsgemäß erlassen, dann werde er als Rechtsnorm nicht existent:

Bei den Gebühren nach dem Gebührengesetz handle es sich um Steuern. Sie seien Abgaben iSd BAO, d.h., es gälten - abgesehen von den im Gebührengesetz bestehenden Sonderregelungen - die materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO. Gemäß § 98 Abs. 1 BAO seien Zustellungen nach dem Zustellgesetz (ZustG) vorzunehmen, soweit in der BAO nichts anderes bestimmt sei.

Gemäß § 9 ZustG könnten Parteien oder Beteiligte andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen.

Sei ein Zustellbevollmächtigter bestellt, so habe die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 ZustG, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt sei, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Das treffe auf die H-1 für die Gebührenanzeige der Urkunde zweifellos zu, da sie in ihrem Schreiben vom 20.01.2022 nicht nur die Erlassung des Gebührenbescheides, sondern auch die Retournierung der mit Gebührenanzeigevermerk versehenen Urkunden beantragt habe und damit gleichzeitig auch implizit die Zustellung des Gebührenbescheides zu ihren Händen. Da die Behörde die mit Gebührenvermerk versehenen Urkunden auch tatsächlich an H-1 zugestellt habe, habe sie die

Zustellbevollmächtigung von H-1 anerkannt, da es eine nur „teilweise“ Zustellbevollmächtigung nicht gebe.

Bezeichne aber die Behörde fälschlich nicht den - samt Zustellvollmacht - bevollmächtigten Vertreter einer Verfahrenspartei, sondern nur die Bf. selbst als Empfängerin des Gebührenbescheids, so liege ein Mangel des Zustellvorgangs vor, der im Abgabenverfahren keiner Heilung zugänglich sei. Auf ein Verschulden der belangten Behörde komme es dabei nicht an (vgl. BFG 16.10.2019, RV/7100256/2017).

Rein vorsorglich, für den Fall, dass der Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin nicht Folge geleistet werde, würden nachstehende weitere Beschwerdepunkte ausgeführt:

3.2. (materielle Rechtswidrigkeit) Die belangte Behörde habe Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes (§ 20 BAO) ausgeübt, indem sie sich bei der Auswahl des Gesamtschuldners ohne erkennbaren, diese Maßnahme sachlich rechtfertigenden Grund über das vertragliche Innenverhältnis hinweggesetzt habe:

Treffe die Verpflichtung zur Gebührenentrichtung zwei oder mehrere Personen, so seien sie nach § 28 Abs. 6 GebG zur ungeteilten Hand verpflichtet (vgl. auch § 6 BAO).

Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses hänge es gemäß § 891 2. Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldnern das Ganze oder nach von ihm gewählten Anteilen oder ob er das Ganze von einem Einzigen fordern wolle (§ 6 BAO verweise explizit auf § 891 ABGB). Damit räume das Gesetz der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen habe (vgl. VwGH 7.12.2000, 97/16/0365; VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; UFS 20.12.2012, RV/0822-L/11).

Das bedeute, dass die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner im Ermessen der Behörde liege.

Nun bedeute Ermessen die Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führten, den Anspruch möglichst zeitgerecht, sicher und auf dem einfachsten Weg sowie unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (vgl. etwa VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108). Es sei aber denkbar, dass diese Ziele auf verschiedenen Wegen und mit unterschiedlichen Mitteln erreichbar seien.

Vor allem Regelungen im Innenverhältnis, die Vereinbarungen über die Tragung bestimmter Lasten dürften - dem Wesen rechtsstaatlichen Ermessens entsprechend - nicht unberücksichtigt bleiben (vgl. z.B. VwGH 31.10.1979, 1817/78; BFG 9.9.2021,

RV/3100500/2021). Die Abgabenbehörde dürfe sich im Rahmen ihrer Ermessenentscheidung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht (hier: nicht zur Gänze und damit alleine) tragen sollte (vgl. VwGH 23.6.1983, 3023/80, VwGH 30.10.1996, 95/16/0068, sowie *Arnold*, 9. Auflage, Rechtsgebühren, § 28 Rz 17 ff).

Im gegenständlichen Fall hätten die Vertragsparteien im Innenverhältnis (vgl. Punkt 26. des Pachtvertrages) ausdrücklich festgehalten, dass die Rechtsgeschäftsgebühren je zur Hälfte von den Vertragsparteien getragen würden.

Vertragspunkt 26.1 des zur Vergebührung vorgelegten Pachtvertrages laute:

„Die Kosten und Gebühren, insbesondere allfällige Rechtsgeschäftsgebühren, aus dem oder im Zusammenhang mit der Durchführung dieses Vertrages tragen die Parteien jeweils zur Hälfte.“

Unter Beachtung der oben dargestellten Rechtslage sei damit dieser vertraglichen Festlegung im Rahmen der Ermessensentscheidung bei der Auswahl des Gesamtschuldners und der zu tragenden Anteile und damit bei der rechtlichen Beurteilung, welchem potentiellen Gesamtschuldner zu welchem Anteil die Rechtsgeschäftsgebühren vorzuschreiben seien, entscheidungsrelevante Bedeutung zugekommen (vgl. auch BFG 24.2.2017, RV/3100416/2016). Somit dürften insbesondere auch das Innenverhältnis berührende besondere Vereinbarungen zwischen den Beteiligten über die dem Abgabengläubiger gegenüber zu erbringenden Leistungen von der Abgabenbehörde nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. Im Wesen der Gesamtschuld liege es, dass der Gläubiger die Mitschuldner auch nur anteilmäßig in Anspruch nehmen könne, aber nicht müsse. Es sei jedoch nicht so, dass eine Aufteilung der Rechtsgeschäftsgebühren unter den Gesamtschuldnern nach der BAO nicht vorgesehen wäre.

Vor diesem Hintergrund könne der belangten Behörde ein Ermessensmissbrauch bei Inanspruchnahme der Bf. angelastet werden, denn nach dem Inhalt des in Rede stehenden Pachtvertrags sollten vereinbarungsgemäß beide Parteien je zur Hälfte die Rechtsgeschäftsgebühren tragen.

Die belangte Behörde hätte bei ihrer Entscheidung daher berücksichtigen müssen, dass die Bf. nach dem vertraglichen Innenverhältnis gerade nicht die Gesamtschuld hätte tragen sollen. Demnach hätte die belangte Behörde im Sinne der korrekten Ermessensübung beiden Vertragsteilen die Gebühr je zur Hälfte vorschreiben müssen.

Nur wenn Umstände vorlägen, die eine Gefährdung der Einbringlichkeit oder eine Einhebung mit großen Schwierigkeiten erkennen ließen, werde dies eine Vorschreibung an den Gesamtschuldner, der nach dem Innenverhältnis die Abgabe nicht tragen sollte, nahelegen und

begründen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II und die dort referierte VwGH-Rspr).

Eine Auseinandersetzung damit, dass nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Verpächterin die Hälfte der Gebühr zu tragen gehabt hätte, habe im Bescheid nicht stattgefunden. Die belangte Behörde habe schließlich in keiner Weise im Bescheid dargelegt, dass die Einbringlichkeit der vorgeschriebenen Rechtsgeschäftsgebühren bei der Verpächterin, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Hälfte der Gebühren tragen sollte, gefährdet oder die Einhebung mit großen Schwierigkeiten verbunden wäre. Träfen solche Besonderheiten (also Zahlungsschwierigkeiten, Insolvenz, etc.) nicht zu, so bestehe kein Anlass, in Ausübung des Ermessens bei gleichbleibenden Gläubigerpositionen auf die Innengestaltung des Schuldverhältnisses zwischen den beteiligten Gesamtschuldnern nicht Bedacht zu nehmen (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, § 6 und die dort referierte Judikatur und Literatur).

Für ein Abgehen von den Regelungen im Innenverhältnis habe es daher keine sachliche Rechtfertigung gegeben, weshalb es ermessensfehlerhaft gewesen sei, nicht auf das Innenverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern Bedacht zu nehmen.

Im Rahmen ihrer Ermessensausübung sei es der Behörde zudem nicht gestattet, in unzumutbarer Weise eine zivilrechtliche Regresssituation zu schaffen (vgl. *Arnold*, 9. Auflage, Rechtsgebühren, § 28 Rz 18 f und die dort referierte Literatur und Judikatur). Aufgrund der besonderen vertraglichen Ausgestaltung des Pachtvertrags über die dem Finanzamt gegenüber zu erbringende Leistung werde aber durch die belangte Behörde in nicht vertretbarer und damit unzumutbarer Weise eine solche zivilrechtliche Regresssituation geschaffen, indem sie der Bf. die gesamten Rechtsgeschäftsgebühren vorschreibe.

3.3. (Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) Die belangte Behörde habe es unterlassen, ihre Ermessensentscheidung zu begründen:

Ein Bescheid, mit dem eine Ermessensentscheidung getroffen worden sei, müsse begründet werden (vgl. § 93 Abs. 3 lit. a BAO; VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099). Die Ermessensentscheidung sei soweit zu begründen, dass ihre Nachprüfung sichergestellt sei (vgl. VwGH 11.12.1995, 94/16/1929/0074).

Im angefochtenen Bescheid habe das Finanzamt die bei der Auswahl des Gesamtschuldners getroffene Ermessensentscheidung in keiner Weise begründet und damit nicht jene maßgebenden Umstände und Erwägungen aufgezeigt, welche letztlich für die Heranziehung der Bf. im gesamten Ausmaß der Rechtsgeschäftsgebühren gesprochen hätten. Eine diesbezügliche Ermessensbegründung wäre jedenfalls deshalb vonnöten gewesen, um damit jene Gründe nachvollziehbar ins Treffen zu führen, welche nach Meinung der belangten Behörde das Abweichen von der zwischen den Vertragsparteien im Innenverhältnis

vereinbarten Kostentragungsregelung hinsichtlich der Rechtsgeschäftsgebühren und die erfolgte Vorschreibung alleine an die Bf. sachlich gerechtfertigt hätten.

Gerade der Umstand, dass Ermessensentscheidungen gemäß Art. 130 Abs. 2 B-VG bezüglich ihrer Verträglichkeit mit dem Sinn des Gesetzes einer Überprüfung durch den VwGH unterlägen, seien jene Erwägungen, die zur Ermessensentscheidung geführt hätten, aber auch jene Gesichtspunkte, die zur schließlichen Auswahl einer Lösung aus mehreren möglichen ausschlaggebend gewesen seien, darzulegen.

Mangle es dem Bescheid an einer Nachprüfbarkeit der Erwägungen, Gedankenführung und der Motive, die dem Bescheid zugrunde lägen, liege ein wesentlicher Begründungsmangel vor (vgl. VwGH 24.5.1962, 509 f/57).

3.4. (Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften - Verletzung des rechtlichen Gehörs) Werde das Parteiengehör nicht gewährt, so sei das Verfahren mangelhaft:

Die Gebührenanzeige des gegenständlichen Pachtvertrages sei durch H-1 erfolgt.

Die belangte Behörde habe mit Bescheid vom 19.05.2022 gemäß § 200 Abs. 1 BAO iVm § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 32.837.997,50 mit € 328.379,98 gegenüber der Bf. festgesetzt und dazu ausgeführt, dass der Bescheid noch ein vorläufiger sei, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Entgegen der erteilten Zustellungsbevollmächtigung an die H-1 sei die Gebührenvorschreibung nur - und zwar Gänze - der Bf. zugestellt worden und nicht an H-1, obwohl diese um Zustellung ersucht und auch die mit Gebührenanzeigevermerk versehenen Urkunden tatsächlich erhalten habe.

Das Wesen des Parteiengehörs im Zuge eines Ermittlungsverfahrens sei, dass den Parteien vor Bescheiderlassung die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Ermittlungsverfahren gegeben werde. Die Bf. wisse jedoch nicht einmal, welche Ermittlungen seitens der Behörde durchgeführt, z.B. welche Auskünfte von wem zu welchen Fragen erteilt worden seien. Die Bf. habe jedenfalls vor Erlassung des Bescheides keine Kenntnis vom Akteninhalt und auch keine Gelegenheit zur Äußerung gehabt.

Es sei keineswegs ausgeschlossen, dass die belangte Behörde bei Vermeidung dieses Verfahrensfehlers zu einem anderen Ergebnis hätte gelangen können. Denn hätte man die Bf. bereits früher in die Ermittlungen einbezogen und ihr Kenntnis vom Akteninhalt ermöglicht, so wären die relevanten Tatsachen, dass nämlich beide Parteien des Pachtvertrages zur Tragung der Rechtsgeschäftsgebühren jeweils zur Hälfte heranzuziehen seien, in die Ermittlungen eingeflossen und wäre es damit nicht zur Bestimmung der (gesamten) Gebühren in der festgesetzten Höhe nur gegenüber der Bf. gekommen.

Vor allem im Hinblick darauf, dass es sich beim beschwerdegegenständlichen Bescheid um einen vorläufigen Bescheid handle und die endgültigen Gebühren erst zu einem späteren Zeitpunkt ermittelt würden, habe die Bf. ein Recht darauf, nicht durch die willkürliche faktische Änderung der vertraglich vereinbarten Kostentragung infolge Verletzung des Parteiengehörs zur alleinigen Verfahrenspartei zu werden.

3.5. (Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) Die belangte Behörde habe in gesetzwidriger Weise im Bescheid einen früheren Fälligkeitszeitpunkt angeführt, als er sich aus dem Gesetz (BAO) ergebe:

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO hätten Abgabenbescheide im Spruch den Zeitpunkt der Fälligkeit zu enthalten, wobei sich dieser mangels einer ausdrücklichen andersartigen Sonderregelung in dem betreffenden materiellen Abgabengesetz nach § 210 BAO zu richten habe. Eine solcherart bescheidmäßig festgesetzte Fälligkeit könne nur gegenüber jemandem eintreten, an den ein Abgabenbescheid ergangen sei. Verweise der Abgabenbescheid hinsichtlich der Fälligkeit auf die Buchungsmitteilung (Lastschriftanzeige), so sei die dort enthaltene Fälligkeitsangabe Spruchbestandteil des Bescheides (vgl. VwGH 5.8.1992, 88/13/0166; VwGH 19.5.1993, 92/13/0269; VwGH 27.3.1996, 92/13/0299).

Der im bekämpften Bescheid festgesetzte Fälligkeitszeitpunkt sei der 27.06.2022. Die Zustellung an die Bf. in Deutschland sei am 09.06.2022 erfolgt. Der Postversand nach Deutschland sei vom Finanzamt ohne Rückscheinbrief (also weder RSa noch RSb) erfolgt, woraus die lange Zustelldauer resultieren könnte. Der Fälligkeitstag gemäß § 210 Abs. 1 BAO wäre der 11.07.2022.

Werde im Bescheid - wie im konkreten Fall - ein früherer Fälligkeitstag angegeben, als er sich aus der Monatsfrist des § 210 Abs. 1 BAO ergäbe, so sei dieser Tag maßgeblich. Die Angabe eines gegenüber § 210 Abs. 1 BAO früheren Fälligkeitstages im Bescheid und somit Verkürzung der gesetzlichen Monatsfrist sei jedoch gesetzwidrig und daher anfechtbar, andernfalls die bescheidmäßig verkürzte Zahlungsfrist formell rechtskräftig würde (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar 2215, *Unger in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 210 BAO). Bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften hätte die Behörde unter Berücksichtigung, dass der Bescheid ins Ausland zuzustellen gewesen sei und die Behörde zudem nicht den dafür vorgesehenen Behördenbrief verwendet habe, zu einem anderslautenden Fälligkeitszeitpunkt kommen müssen.

Der Zeitpunkt der Fälligkeit von Abgaben sei nicht nur für die Ordnung der Entrichtung und die Beurteilung der Zeitgerechtheit der Erfüllung gesetzlicher Abgabenleistungspflichten von Bedeutung, sondern insbesondere auch für die Verrechnung nach den §§ 213 ff BAO, zumal in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebahrung Zahlungen und sonstige Gutschriften grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag (nicht dem Schuldentstehungstag, § 4 BAO) nach ältesten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen seien. Der Zeitpunkt der Fälligkeit sei

weilers für die Beurteilung der Verwirkung des Säumniszuschlages (§ 217 BAO), für den Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO), für die Mahnung (§ 227 BAO), für die Begrenzung des Zeitraumes, innerhalb dessen eine Exekution zur Sicherstellung zulässig sei (§ 232 BAO) und für den Beginn des Laufes der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO) bedeutsam (*Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO).

Aus den genannten Gründen ergebe sich die Relevanz des geltend gemachten Beschwerdegrundes für die Bf.

3.5. Zusammenfassend sei auszuführen, dass

1. die belangte Behörde durch Direktzustellung an die Bf. statt Zustellung an jenen, der eine (von der Behörde hinsichtlich der Originalurkunden beachtete) Zustellvollmacht behauptete, einen nichtigen Zustellvorgang verwirklicht habe, womit der angefochtene Bescheid als nicht der Bf. zugegangen gelte und für und gegen sie rechtlich nicht existent sei.
2. Weiters habe die belangte Behörde ohne erkennbare und nachvollziehbare Darlegung, welche Umstände und Überlegungen ein Abgehen vom vertraglichen Innenverhältnis rechtfertigten und ohne die getroffene Ermessensentscheidung zu begründen, mit dem angefochtenen Gebührenbescheid der Bf. die Gebührenschuld in voller Höhe vorgeschrieben, die nach Punkt 26.1 des Pachtvertrags die Rechtsgeschäftsgebühren nicht zur Gänze tragen sollte. Damit sei das Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt worden, worin zur Aufhebung des Bescheides führende Rechtswidrigkeiten lägen.
3. Schließlich habe die belangte Behörde unter Verletzung des rechtlichen Gehörs und durch gesetzwidrige Festlegung des Fälligkeitszeitpunktes gegen wesentliche Verfahrensvorschriften verstoßen, die letztlich nur zur Aufhebung des rechtswidrigen Bescheides führen müssten.

4. Anträge

Aus all den genannten Gründen stelle die Bf. nachstehende Anträge:

- 4.1. Feststellung der Nichtigkeit des Zustellvorganges; in eventu
- 4.2. Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Bescheides vom 19.05.2022 sowie
- 4.3. bescheidmäßige Neufestsetzung des Gebührenschuldners entsprechend dem vertraglichen Innenverhältnis (Pkt. 26.1 des Pachtvertrags), sohin der V-1 und der Bf. jeweils zur Hälfte.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.11.2022 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und änderte den Spruch des angefochtenen Bescheides betreffend die Fälligkeit insofern

ab, als der festgesetzte Betrag am 11.07.2022 fällig sei. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Betreffend die behauptete Zustellvollmacht der H-1 („H-1“) sei auszuführen, dass eine solche wirksam bekannt gegeben werden könne durch Vorlage einer Vollmachtsurkunde, durch mündliche Bekanntgabe oder bei berufsmäßigen Parteienvertretern (Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare und Bilanzbuchhalter) durch die Berufung auf die erteilte Vollmacht (vgl. *Ritz*, BAO, 7 Aufl., Zustellgesetz, § 9, Rz 17). Die H-1 sei nicht unter die Berufsgruppe Parteienvertreter zu subsumieren, sodass für eine wirksame Zustellbevollmächtigung die Vorlage einer Vollmachtsurkunde oder mündliche Bekanntgabe der Zustellvollmacht notwendig gewesen wäre. Eine Zustellbevollmächtigung sei nach der Aktenlage in keiner dieser beiden Varianten bekannt gegeben worden. Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass ein „Ersuchen um Bescheidzustellung“ auch bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter nicht als Berufung auf eine erteilte Vollmacht zu werten sei.

Da somit eine Zustellvollbevollmächtigung nicht wirksam bekannt gegeben worden sei, sei der Gebührenbescheid vom 19.05.2022 zu Recht direkt an die Bf. zugestellt worden.

Hinsichtlich der Heranziehung der Bf. als Gesamtschuldnerin stehe es dem Finanzamt Österreich im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 6 BAO iVm § 20 BAO frei (unabhängig vom Innenverhältnis des Vertrages), welchem der beiden Gebührenbeteiligten die Gebühr vorgeschrieben werde.

Laut Punkt 26.1 des Pachtvertrages seien die Kosten und Gebühren, insbesondere allfällige Rechtsgeschäftsgebühren, aus dem oder im Zusammenhang mit der Durchführung dieses Vertrages jeweils zur Hälfte von beiden Parteien zu tragen.

Bei der mittels Gebührenbescheid vom 19.05.2022 vorgeschriebenen Rechtsgeschäftsgebühr handle es sich um eine einheitliche Abgabenschuld, die im gesetzmäßigen Gesamtausmaß festzusetzen sei und nicht geteilt werden könne. Weder im Gebührengesetz noch in den Verfahrensvorschriften (BAO) sei die Festsetzung einer einheitlichen Abgabenschuld in Teilbeträgen vorgesehen. Festzusetzen sei die Abgabe an sich, also die gesamte zu entrichtende Abgabe (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, S 2077).

Die Möglichkeit einer Ermessensübung iSd Vereinbarung im Vertrag (gemeinschaftliche Tragung der Gebühr durch die Vertragsparteien je zur Hälfte), sodass gegenüber der Bf. nur die Hälfte der Gebühr festgesetzt werde, liege somit nicht vor. Die gegenständliche Rechtsgeschäftsgebühr sei somit gegenüber der Bf. als Gesamtschuldnerin im Gesamtbetrag festzusetzen gewesen.

Aufgrund der Vereinbarung im Vertrag (insbesondere Tragung der Gebühr durch die Vertragsparteien jeweils zu Hälfte) könne im Rahmen der Ermessensübung nicht festgestellt

werden, welcher Gesamtschuldner vorrangig in Anspruch zu nehmen sei. Daher werde im Rahmen der Ermessensübung iSd § 20 BAO von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, hinsichtlich der gegenständlichen Rechtsgeschäftsgebühr auch gegenüber der Verpächterin als (einzig) weiteren Gesamtschuldner einen inhaltsgleichen Leistungsbescheid zu richten. Damit werde die Möglichkeit eröffnet, dass jeder Gesamtschuldner die Gebühr anteilig entsprechend dem vertraglichen Innenverhältnis gegenüber der Abgabenbehörde entrichten könne.

Soweit einer der Gesamtschuldner die Gebühr (vollständig oder in einem Teilbetrag wie vertraglich vereinbart) entrichte, wirke dieser Umstand schuldbefreiend auch für den anderen Gesamtschuldner.

Hinsichtlich der dargestellten Verletzung von Verfahrensvorschriften sei auszuführen, dass der Bescheid dadurch nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Auch bei Wahrung des Parteiengehörs und Berücksichtigung einer allfälligen Stellungnahme durch die Bf. wäre der Bescheid inhaltsgleich erlassen worden.

Hinsichtlich der durch den Postlauf verursachten Unrichtigkeit des Fälligkeitsdatums sei der Beschwerde stattzugeben. Allfällige Nachteile, die sich aus dem unrichtigen Fälligkeitsdatum ergäben (Säumniszuschlag), würden amtswegig beseitigt.

---//---

Mit Schreiben vom 21.12.2022 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und teilte ergänzend mit, dass die Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von € 328.379,98 mittlerweile von der Verpächterin aufgrund des ihr am 29.11.2022 zugestellten Leistungsbescheides bezahlt worden seien. Dies ändere jedoch nichts an der Nichtigkeit des Zustellvorganges des ursprünglich nur der Bf. zugestellten Gebührenbescheides.

Hinsichtlich der Begründung des Begehrens und der beantragten Änderungen verweise sie auf ihre Beschwerde vom 28.06.2022.

Ergänzt werde die Beschwerde um die folgenden Ausführungen:

1. In der Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2022 führe die belangte Behörde aus, dass eine Zustellbevollmächtigung seitens der H-1 („H-1“) nicht wirksam bekannt gegeben worden wäre und ein „Ersuchen um Bescheidzustellung“ selbst bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter, worunter die H-1 nicht zu subsumieren sei, nicht als Berufung auf eine erteilte Vollmacht zu werten sei.

Dem sei Folgendes entgegenzuhalten:

1.1 Wenn sich die belangte Behörde darauf berufe, dass die H-1 nicht als Bevollmächtigte zu erachten sei, dann hätte sie auch das Vertragsexemplar nicht an die H-1 zustellen bzw. retournieren dürfen. Doch offenbar sei auch die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die H-1 nicht nur den Antrag auf Erlassung des Gebührenbescheids gestellt, sondern sich auch als Zustellungsbevollmächtigte bezeichnet habe, denn, wenn sie Zweifel gehabt hätte, hätte sie im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht (vgl. § 115 BAO) ein sogenanntes „Vorhalteverfahren“ starten müssen:

1.2 Bestünden konkrete Zweifel, ob z.B. eine Zustellvollmacht vorliege, habe die Abgabenbehörde von Amts wegen entsprechende Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig halte, insbesondere, wenn sie aufgrund des Schreibens der H-1 Bedenken bezüglich des Vertretungsverhältnisses bzw. der Zustellvollmacht gehegt hätte (vgl. *Unger in Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 83 BAO; weiters zB VwGH 22.4.1994, 94/02/0008; VwGH 8.11.1996, 96/02/0386; VwGH 28.6.2001, 2001/16/0060). Die belangte Behörde hätte daher bei Zweifeln die H-1 zur Aufklärung aufzufordern gehabt und daher der H-1 vorhalten müssen, ob und durch wen sie bevollmächtigt sei, und um entsprechende Beweise (hier: Vollmachtsurkunde) ersuchen müssen (vgl. VwGH 17.6.1993, 92/18/0460).

1.3 Im Bereich der Sachverhaltsfeststellung sei die Abgabenbehörde an das Gesetz gebunden und es bestehe für sie keine nach § 20 BAO auszuübende Wahl zwischen zwei oder mehreren Entscheidungsmöglichkeiten.

1.4 Die belangte Behörde irre, wenn sie meine, dass sie dem Auftrag der H-1 zur Vergebührung und anschließender Retournierung des mit Gebührenvermerk versehenen Pachtvertrages zu ihren Händen nachkommen hätte dürfen, wenn die H-1 keine Zustellbevollmächtigung gehabt hätte, wie sie es nunmehr festgestellt habe. In diesem Fall sei daher auch die Zustellung bzw. Retournierung der mit Gebührenvermerk versehenen Gleichschriften an die H-1 gesetzwidrig, da die Erklärung der H-1 dann mit den von der Behörde vermuteten Gegebenheiten (keine Zustellvollmacht) und ihrem eigenen Behördenhandeln (Zustellung bzw. Retournierung an die H-1) nicht übereingestimmt habe. In diesem Fall leide der angefochtene Bescheid ebenfalls unter einer rechtserheblichen Verletzung von Verfahrensvorschriften.

1.5 Da jedoch die Behörde die mit Gebührenvermerk versehenen Urkunden auch antragsgemäß tatsächlich an die H-1 zugestellt habe, habe sie die Zustellbevollmächtigung von H-1 anerkannt, da es eine nur „teilweise“ Zustellbevollmächtigung nicht gebe. In diesem Fall habe die Bezeichnung der Bf. selbst als Empfängerin des Gebührenbescheides sowie die Zustellung desselben an sie zu einem Mangel des Zustellvorgangs, der im Abgabenverfahren keiner Heilung zugänglich sei, geführt.

Auf ein Verschulden der belangten Behörde komme es dabei nicht an (vgl. BFG 16.10.2019, RV/7100256/2017).

2. In Bezug auf die in der Beschwerde vom 28.06.2022 gerügte materielle Rechtswidrigkeit (gesetzwidrige Ermessensentscheidung) führe die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 21.11.2022 aus, dass aufgrund der Vereinbarung im Vertrag im Rahmen der Ermessensübung nicht festgestellt werden könne, welcher Gesamtschuldner vorrangig in Anspruch zu nehmen sei.

Weiters führe die belangte Behörde dazu aus:

„Daher wird im Rahmen der Ermessensübung iSd § 20 BAO von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, hinsichtlich der gegenständlichen Rechtsgeschäftsgebühren auch gegenüber der Verpächterin als (einzig) weiteren Gesamtschuldner einen inhaltsgleichen Leistungsbescheid zu richten. Damit wird die Möglichkeit eröffnet, dass jeder Gesamtschuldner die Gebühr anteilig entsprechend dem vertraglichen Innenverhältnis gegenüber der Abgabenbehörde entrichten kann.“

Dazu sei Folgendes auszuführen:

2.1 Die belangte Behörde habe ganz offensichtlich erst im Rahmen der Beschwerdeentscheidung die von der Bf. in ihrer Beschwerde vorgebrachten rechtlichen Argumente zur notwendigen Berücksichtigung von Regelungen im Innenverhältnis über die Tragung von Lasten bei der behördlichen Ermessensausübung in ihre Entscheidung einfließen lassen, da sie nunmehr (am 23.11.2022!) einen inhaltsgleichen Leistungsbescheid auch gegenüber der Verpächterin erlassen habe, womit die Möglichkeit eröffnet worden sei, dass jeder Gesamtschuldner die Gebühr entsprechend dem vertraglichen Innenverhältnis anteilig gegenüber der Abgabenbehörde entrichten könne.

2.2 Der Leistungsbescheid an die Verpächterin sei erst am 23.11.2022 erlassen worden, also zwei Tage nach dem Ergehen der Beschwerdeentscheidung, sodass das nunmehr seitens der Behörde ausgeübte Ermessen iSd § 20 BAO nachträglich durch Erlassen eines neuen, inhaltsgleichen Leistungsbescheides an die Verpächterin „sanziert“ und damit eine ursprünglich gesetzeswidrige Ermessensentscheidung einfach „korrigiert“ worden sei.

2.3 Tatsächlich hätte die belangte Behörde - da sie der Argumentation der Bf. in wesentlichen Teilen gefolgt sei - der Beschwerde der Bf. stattgeben müssen und erst als Folge dieser Stattgabe der Verpächterin einen inhaltsgleichen Leistungsbescheid zustellen dürfen. Mit Stattgabe der Beschwerde wäre es in weiterer Folge nicht zur Abweisung des Aussetzungsantrages gemäß § 212a BAO bzw. in weiterer Folge nicht zur Festsetzung von Aussetzungszinsen gekommen, da von der Bf. Argumente ins Treffen gebracht worden seien, die denkmöglich zu einer Stattgabe der Bescheidbeschwerde führen hätten können und daher der Aussetzungsantrag auch nicht „wenig erfolgversprechend“ iSd § 212a BAO gewesen sei. Die von der Judikatur verlangte offenkundige Erfolglosigkeit der Bescheidbeschwerde als

maßgebliches Kriterium für die Abweisung eines Aussetzungsantrages liege hier gerade nicht vor!

---//---

Mit Vorlagebericht vom 25.08.2023 nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag der Bf. Stellung und führte aus:

Bezüglich der im Vorlageantrag vorgebrachten Argumente hinsichtlich der Retournierung des Vertragsexemplars an die H-1, sei entgegenzuhalten, dass die Retournierung eines durch die H-1 übermittelten Vertrages nicht der Anerkennung einer Zustellvollmacht gleichzusetzen sei. Für das Finanzamt Österreich sei klar gewesen, dass die H-1 keine Zustellvollmacht im Sinne des Zustellgesetzes habe. Ein Zweifel über das Vorliegen einer Zustellvollmacht für die H-1, auf Grund dessen weitere Erhebungen durch die Abgabenbehörde geboten gewesen wären, habe zu keinem Zeitpunkt bestanden. Dem Schreiben der H-1 vom 20.01.2022 (eingelangt am 24.01.2022), auf welches in der Beschwerde Bezug genommen werde, sei nicht zu entnehmen, dass dieser der an die Abgabepflichtige gerichtete Gebührenbescheid zugestellt werde solle. Konkret werde nur um die Vergebührung des Pachtvertrages und anschließender Retournierung gebeten. Bei einer Retournierung selbst könne es sich immer nur um eine Rücksendung handeln, nicht aber um eine erstmalige Zustellung eines Schriftstückes. Dies gelte umso mehr, als gegenständlich bei der Retournierung auf die Urkunde über den Pachtvertrag Bezug genommen werde. Eine Bitte um Zustellung des Gebührenbescheides könne diesem Schreiben daher nicht entnommen werden.

---//---

Mit Schreiben vom 08.02.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. um Bekanntgabe der Höhe der Nebenkosten laut Punkt 5.3.1. und/oder des Nebenkostenpauschales gemäß Punkt 5.5.1. sowie der Höhe der Versicherungen nach Punkt 13.1. (a) bis (c) des Pachtvertrages, jeweils monatlich exklusive Umsatzsteuer, seit Pachtbeginn 01.01.2022.

---//---

Mit weiterem Schreiben vom 08.02.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um Bekanntgabe, ob die Pächterin oder die Verpächterin die in Höhe von € 328.379,98 (vorläufig) festgesetzte Gebührensschuld am 16.12.2022 entrichtet habe.

Sollte ein Nachweis nicht (mehr) möglich sein, werde davon ausgegangen, dass die Verpächterin laut Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag die Bezahlung veranlasst habe.

---//---

Das Finanzamt teilte am 09.02.2024 mit, dass der Betrag von € 328.379,98 von der Verpächterin entrichtet worden sei.

---//---

Mit Schreiben vom 05.03.2024 gab die Bf. Folgendes bekannt:

Sie habe gegen den angefochtenen Bescheid am 28.06.2022 Beschwerde (sowie einen Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO) unter anderem deshalb erhoben, weil die Behörde einen nichtigen Zustellvorgang verwirklicht habe.

Gemäß § 9 Abs. 3 ZustG habe die Behörde, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt sei, für den Fall, dass ein Zustellbevollmächtigter bestellt sei, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Die Adressierung an die Partei zu Händen des Zustellbevollmächtigten reiche (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 9 ZustG, Rz 23). Die Abgabenbehörde räume hier selber ein, dass der Zustellbevollmächtigte nicht als Empfänger des Haftungsbescheides bezeichnet sei. Für diesen Fall sehe § 9 Abs. 3 2. Satz ZustG vor, dass die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt sei, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen sei. Die Heilung trete somit, vergleichbar der Heilung von Zustellmängeln gemäß § 7 ZustG, zu jenem Zeitpunkt ein, zu dem dem Zustellbevollmächtigten das Dokument tatsächlich, mithin im Original zukomme (vgl. BFG RV/3100029/2023). Da der Bescheid sohin - wie in der Beschwerde angeführt - nicht korrekt zugestellt worden sei, bestehe ein Mangel in der Bescheidqualität.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.11.2022 habe zwar die belangte Behörde der Beschwerde teilweise hinsichtlich der Unrichtigkeit des Fälligkeitsdatums stattgegeben, im Übrigen sei die Beschwerde jedoch als unbegründet abgewiesen worden.

Mit Bescheid vom 21.11.2022 habe die belangte Behörde den Aussetzungsantrag der Beschwerdeführerin mit der Begründung abgewiesen, dass die dem Antrag zugrundeliegende Beschwerde bereits erledigt worden sei. Mit weiterem Bescheid vom 21.11.2022 habe die belangte Behörde Aussetzungszinsen im Betrag von EUR 2.948,49 festgesetzt.

Am 23.11.2022 - sohin zwei Tage nach dem Ergehen der Beschwerdeverentscheidung vom 21.11.2022 - habe die belangte Behörde einen zum bekämpften Abgabenbescheid inhaltsgleichen Leistungsbescheid - der wie eine Bescheidkopie aussehe - auch gegenüber der Verpächterin (zur gleichen Steuer- und Erfassungsnummer) erlassen. Dadurch habe die belangte Behörde durch faktisches Handeln eingestanden, den Gebührenbescheid an den falschen Bescheidadressaten erlassen zu haben und so versucht, diesen Mangel zu heilen.

Beweis:

Gebührenbescheid vom 23.11.2022 an die V-1, Beilage ./1

Dadurch, dass die belangte Behörde den Gebührenbescheid (die Bescheidkopie) nunmehr auch gegen die Verpächterin erlassen und diese die Rechtsgeschäftsgebühr zur Gänze bezahlt habe, sei die Bf. klaglos gestellt worden und sei in diesem Punkt prozessuale Überholung eingetreten.

Beweis:

Durchführungsbeleg V-1, Beilage ./2

Der Bescheid an die Verpächterin sei in Rechtskraft erwachsen, sodass im Punkt der Gebührenbemessung überdies entschiedene Rechtssache vorliege und das BFG über die Gebührenbemessung zu Steuernummer N-1 und Erfassungsnummer N-2 nicht mehr entscheiden könne.

Beweis:

Einschau in den Abgabenakt zu Steuernummer N-1 und Erfassungsnummer N-2

Dennoch bestehe für die Bf. ein nachwirkendes rechtliches Interesse an einer richterlichen Überprüfung der bekämpften Bescheidzustellung, weshalb die Bf. ihre Beschwerde vom 28.06.2022 auf

(i) Feststellung der Nichtigkeit des Zustellvorganges sowie darauf gestützt auf

(ii) Aufhebung des Zinsenbegehrens (Festsetzung von Aussetzungszinsen) in Höhe von EUR 2.948,49

einschränke.

Die belangte Behörde habe eigenmächtig die Aussetzungszinsen in Höhe von EUR 2.948,49 vom Abgabenkonto der Bf. mit der Begründung abgebucht, wonach eine gesetzlich verpflichtende Überrechnung mit dem Guthaben auf ihrem Abgabenkonto vorzunehmen gewesen sei. Da jedoch die Beschwerde noch gar nicht abschließend beurteilt sei und die (vorerst) endgültige Entscheidung erst durch das Bundesfinanzgericht (BFG) zu fällen sei, hätten Aussetzungszinsen noch gar nicht vorgeschrieben werden dürfen. Erst dann, wenn das BFG als zuständiges Verwaltungsgericht entschieden habe, liege eine Entscheidung vor, auf deren Basis über Aussetzungszinsen entschieden werden könne.

Hinsichtlich des nunmehr vom BFG gestellten Ergänzungsersuchens betreffend die Nebenkosten aus dem Pachtvertrag wird höflich

(i) um Mitteilung gebeten, ob aufgrund des von der belangten Behörde gesetzten Verhaltens (Klaglosstellung) und der eingetretenen Rechtskraft der Gebührenbemessung zur Steuernummer N-1 und Erfassungsnummer N-2 die Bf. die vom BFG gewünschten Ergänzungen überhaupt noch vorlegen solle, da der Hauptpunkt des Gebührenbescheides im Sinne der Abgabenbehörde erledigt sei und

(ii) für den Fall, dass das BFG die Rechtskraft der Gebührenbemessung nicht als eingetreten erachte, um ausdrückliche Mitteilung gebeten, damit die Bf. ab Zugang dieser Mitteilung neuerlich drei Wochen zur Erteilung der mit Vorhalt vom 08.02.2024 verlangten Informationen beibringen könne. Die Erstreckung der Frist zur Bekanntgabe der Nebenkosten sei deswegen erforderlich, weil die Assistentin der Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin die Nachfrage bzgl. des Ergänzungsersuchens versehentlich an die Zentrale der Bf. in Deutschland statt an die in Österreich gelegene Hotelverwaltung übermittelt habe und dieses Versehen erst kurz vor Ablauf der Frist bemerkt worden sei.

---//---

Mit an die Bf. ergangenem Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 06.03.2024 wurde dem Fristverlängerungsantrag Folge gegeben und die Beantwortungsverpflichtung des Ergänzungsersuchens vom 08.02.2024 im Hinblick auf eine etwaige Endgültigerklärung des angefochtenen Bescheides aufrechterhalten.

---//---

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilte die Bf. mit Schreiben vom 02.04.2024 mit:

Als Folge des Fristerstreckungsantrages der Bf. zum Ergänzungsansuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 28.02.2024 habe das BFG mit Beschluss vom 06.03.2024 offengelegt, den angefochtenen - vorläufigen! - Bescheid im Wege der Erledigung der mit Ergänzungsansuchen abgefragten Daten zu einem endgültigen Bescheid umzuwandeln.

Diese Vorgangsweise des BFG im gegenständlichen Verfahren erfordere von der Bf. zur Wahrung des ihr zustehenden rechtlichen Gehörs Ausführungen dazu, dass nach aktueller Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (siehe BFG vom 29.11.2023, RV/7104160/2019) Hotelpachtverträge keiner Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge unterlägen, da für Hotelpachtverträge die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung gelange. Diese Befreiungsbestimmung sei im gegenständlichen konkreten Fall ebenfalls anwendbar.

Diese Vorgangsweise der Bf. sei deswegen möglich, weil ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen Bescheid erlassen werde, in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen könne. Dem vorläufigen Bescheid komme keine Teilrechtskraft zu, sodass ein endgültiger Bescheid sowohl hinsichtlich der Abgabenhöhe als auch der Bemessungsgrundlage anfechtbar sei. Der Bescheid über die Endgültigerklärung wirke in Bezug auf seine Anfechtbarkeit inhaltlich wie ein Bescheid, der anstelle des vorläufigen Bescheides trete (zu alledem: *Ritz/Koran*, BAO 7. Aufl., Rz 13 zu § 200 BAO und *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO 3. Aufl. zu § 200 BAO). Dies selbst dann, wenn bei Erlassung des vorläufigen Bescheides zunächst keine Ungewissheit bestanden habe, aber bei Erlassung eines endgültigen Bescheides eine geänderte

Auffassung, Beurteilung und Wertung Platz greife (siehe dazu unter anderem die zu E 78 in *Ellinger/Sutter/Urtz* aao bei § 200 BAO wiedergegebene Judikatur des VwGH).

Mit dem Urteil des BFG zu RV/7104160/2019 vom 29.11.2023 sei für den vorliegenden Fall anhand der Anlage 2.1. zum Pachtvertrag (Darstellung der Widmung der Pachtflächen) und Vertragspunkt 3 des Pachtvertrages „Pachtabrede, Pachtzweck und Betrieb des Pachtgegenstandes“ (dort insbesondere Vertragspunkt 3.2.) ausdrücklich darauf hinzuweisen und hiermit vorzubringen, dass annähernd 90% des Pachtgegenstandes zur Unterbringung von Gästen diene (179 Hotelzimmer; siehe Vertragspunkt 2.1. des Pachtvertrages) und nur Allgemeinflächen geringen Ausmaßes neben diesen den Hotelzimmern dienenden Flächen bestünden, sodass für den vorliegenden Pachtvertrag von einem „Wohnzweck“ im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 4 Ziffer 1 GebG ausgegangen werden müsse. Hoteltypische Nebenleistungen (Frühstück) träten dabei in den Hintergrund.

Dieser Wohnzweck sei gemäß Entscheidung des BFG RV/7104160/2019 vom 29.11.2023 eine sachliche Befreiungsbestimmung, die - wie im vorliegenden Fall - auf den Hotelpachtvertrag durchschlage. Hinzu trete, dass bereits bei der vor dem BGBl. I Nr. 147/2017 geltenden Rechtslage das Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, eine Belastung unter anderem des Fremdenverkehrs durch Überwälzung der Rechtsgeschäftsgebühren aus (kurzfristigen) Bestandsverträgen (vergleiche ErlRV 338 BGBl. Nr. 14 GP Seite 11) zu vermeiden sei. Es werde in diesem Sinne ausdrücklich vorgetragen, dass keine langfristigen Zurverfügungstellungen von Hotelzimmern, nämlich sogar über einen Zeitraum von nur einem Monat hinaus, vorkämen.

In Summe lägen daher sämtliche Voraussetzungen dafür vor, dass der dem gegenständlichen Verfahren zugrundeliegende Pachtvertrag alle Voraussetzungen aufweise, dass die Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung gelange und demgemäß im endgültigen Bescheid auszusprechen sei, dass keine Rechtsgeschäftsgebühr für den zur Erfassungsnummer N-2 erfassten und zur Steuernummer N-1 mit vorläufigem Bescheid vom 19.05.2022 (gegenüber der Bf.) und 23.11.2022 (gegenüber der Verpächterin) vorläufig vergebührten Pachtvertrag anfalle. Gleichzeitig sei auszusprechen, dass die entrichtete Gebühr samt entsprechender Veranlagungsverzinsung an die Verpächterin V-1, in eventu an die Bf. (in diesem Fall zu Händen der anwaltlichen Vertretung der Bf. auf deren Anderkonto) zurückzubezahlen sei. Eventualiter an die Vertragsteile je zur Hälfte (siehe Vertragspunkt 26.1 des Pachtvertrages sowie das Faktum der inhaltsgleichen Bescheidausstellung (selbe Erfassungsnummer, selbe Steuernummer) an die Pächterin (mit Bescheid vom 19.05.2022) und die Verpächterin (mit Bescheid vom 23.11.2022)).

Durch die vom Bundesfinanzgericht mit seiner Verfügung vom 06.03.2024 offengelegten Vorgangsweise mache es von seiner in der BAO vorgesehenen Befugnis Gebrauch, einen Bescheid über die Anfechtungserklärung der Bf. hinaus einer Überprüfung und Neufassung zu unterziehen. Dieses Recht sei jedoch nicht nur „*pro fisco*“ sondern auch im Sinne des

Rechtsunterworfenen (hier: die Bf. und ihre Vertragspartnerin) auszuüben, insbesondere dann, wenn ein vorläufiger Bescheid in einen endgültigen Bescheid umgewandelt werden solle. Im Rahmen dieser Verpflichtung habe das Bundesfinanzgericht auch allfällige ihm für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG erforderlichen weiteren Erhebungen und Ergänzungsansuchen zu veranlassen, da anderenfalls das der Partei zustehende rechtliche Gehör durch Verkürzung des Instanzenzuges (und dem dabei bestehenden Neuerungsverbot für Verfahren vor dem Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof) beschnitten werde.

In eventu werde zu dem Vorstehenden zusätzlich noch Folgendes vorgetragen:

Es sei im hohen Maße überraschend und widerspreche der Praxis der Finanzverwaltung im Fall eines vorläufigen Gebührenbescheides über die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühren, dass bei Vorliegen eines variablen Anteils des Pachtentgeltes bereits vor dem Ablauf von 3 vollen Geschäftsjahren und der für die Bestimmung der variablen Nebengebühren geltenden Abrechnungsfrist zum 30. Juni des folgenden Kalenderjahres, diese variablen Gebühren abgefragt würden, um einen endgültigen Bescheid zu erlassen.

Ein Grund für diese Vorgangsweise des Bundesfinanzgerichtes erschließe sich für den Beschwerdeführer nicht, da seitens des Abgabepflichtigen dem Bundesfinanzgericht nicht unterstellt werden könne und dürfe, dass die Abänderung des Verfahrensinhaltes nur deswegen erfolge, um dadurch, dass über einen anderen Sachverhalt als in der Beschwerde als Beschwerdegrund angegeben entschieden werde, vermieden werde, der Beschwerde stattzugeben. Denn solch ein Vorgang wäre verfahrensrechtlich und auch nach der EMRK nicht gedeckt.

Dies vorangestellt werde in Entsprechung des Ergänzungsansuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 28.02.2024 (infolge Fristerstreckung mit Beschluss vom 06.03.2024) binnen offener Frist Folgendes bekanntgegeben:

Eine Betriebskostenabrechnung liege der Bf. lediglich für das Kalenderjahr 2022 vor; die Betriebskostenabrechnung für das Kalenderjahr 2023 sei erst bis 30.06.2024 zu erstellen, da das Bestandsobjekt in einem Gebäude liege, das neben der Bf. als Pächterin auch Geschäftsraummieter als Bestandnehmer aufweise (siehe die in Anlage 2.1. zum Pachtvertrag dargestellte räumliche Aufteilung der Mietflächen auf der Liegenschaft L-1). Diesen Bestandnehmern gegenüber sei die Betriebskostenabrechnung gemäß MRG erst bis 30. Juni des jeweiligen Folgejahres aufzustellen.

Die unter dem gegenständlichen Pachtvertrag der Bf. verrechneten Betriebskosten für das Kalenderjahr 2022 betrügen insgesamt € 282.962,37, wobei die Versicherungsleistungen von € 23.479,07 im Hausverwaltungsverrechnungskonto enthalten seien.

Beweis: Betriebskostenabrechnung der Hausverwaltung H-1 vom 1.4.2023 (Beilage ./1)

Der guten Ordnung und der Vollständigkeit halber führe die Bf. in diesem Zusammenhang ausdrücklich aus, dass durch die Bekanntgabe der vom Bundesfinanzgericht abgefragten Daten nur der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen entsprochen und damit in keinem Fall die rechtliche Position und Behauptung aufgegeben werde, dass der gegenständliche Pachtvertrag gebührenfrei im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG sei.

Durch die Bekanntgabe der mit Ergänzungsansuchen abgefragten Daten solle nur vermieden werden, dass das Bundesfinanzgericht der Bf. mangelnde Mitwirkung unterstelle und demgemäß nach freiem Ermessen die Nebengebühren bemesse, die es - wenn auch rechtswidrig im Sinne der Entscheidung des BFG vom 29.11.2023 zu RV/7104160/2019 einer Gebührenbemessung in einem endgültigen Bescheid unterziehen wolle.

Aus all den genannten Gründen stellt die Beschwerdeführerin nachstehende Anträge:

1. für den Fall der Erlassung eines endgültigen Bescheides

a. den Ausspruch, dass im vorliegenden Fall keine Rechtsgeschäftsgebühr anfalle (womit auch der vorläufige Bescheid (vom 19.05.2022 und 23.11.2022) behoben werde) und die auf Basis des vorläufigen Bescheides bezahlte Rechtsgeschäftsgebühr samt Veranlagungszinsen an den Zahlenden, in eventuelle an beide Vertragsparteien jeweils hälftig, in eventuelle an die Beschwerdeführerin (z.H. deren hier einschreitenden Rechtsvertretung) zurückzubezahlen sei;

b. in jedem Fall den endgültigen Bescheid auch an die Verpächterin V-1 z.H. deren steuerlichen Vertretung zuzustellen, damit diese auf Basis des ihr mit Bescheiddatum 23.11.2022 zugestellten vorläufigen Bescheides die ihr zustehenden Rechtsmittel erheben könne;

2. für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht erachten sollte, dass zur Erlassung eines endgültigen Bescheides dahingehend, dass keine Rechtsgeschäftsgebühr für den dem vorläufigen Bescheid zugrundeliegenden Pachtvertrag anfalle, aber dazu weitere Erhebungen zum Sachverhalt erforderlich sein sollten, einen entsprechenden Beschluss (Ergänzungsansuchen) zu fassen, mit dem weitere konkrete Sachverhaltselemente nachgefragt würden, um der Bf. nicht das Recht auf rechtliches Gehör und den gesetzlichen Richter abzuschneiden;

3. für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht entgegen seiner Ankündigung von der Erlassung eines für endgültig erklärten Gebührenbescheides absehen sollte: Stattgebung der Beschwerde im Sinne des ursprünglichen Beschwerdeantrages.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Am 15.12.2021 schlossen die Bf. als Pächterin und die V-1 als Verpächterin einen Pachtvertrag zum Betrieb eines Hotels an der Adresse A-2, ab.

Über den Pachtvertrag wurde eine von beiden Vertragsparteien unterzeichnete Urkunde errichtet, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

„2. Pachtgegenstand

2.1. Der Pachtgegenstand setzt sich aus den in Anlage 2.1 markierten Flächen im Erdgeschoß, Untergeschoßbereich, 2. bis 8. Obergeschoß und Dachgeschoßbereich zusammen, welche Empfangsbereich, Restaurant, Küche, Konferenzräume, Büro, Wintergarten, Lagerflächen, 179 Zimmer (davon 172 Zimmer und 7 Suiten) sowie diverse Lagerflächen und Sozialräume umfassen.

5.1. Pachtzins

5.1.1. Der Pachtzins für den Pachtgegenstand ist beginnend ab 01.01.2022 zur Zahlung fällig und beträgt monatlich, jeweils exklusive Umsatzsteuer:

bis 31.12.2023: € 750,00 pro Zimmer

bis 31.12.2024: € 775,00 pro Zimmer

ab 01.01.2025: € 800,00 pro Zimmer

5.1.2. Abweichend von Punkt 5.1.1. gewährt die Verpächterin der Pächterin die folgenden pachtzinsfreien Zeiten:

im Jahr 2022: 3 Monate (Jänner – März)

im Jahr 2023: 2 Monate (Jänner – Februar)

im Jahr 2024: 1 Monat (Jänner)

Klarstellend wird festgehalten, dass die Pächterin auch während der nach diesem Punkt pachtzinsfreien Zeiten die Nebenkosten nach Punkt 5.3. zu tragen hat.

5.3. Nebenkosten

5.3.1. Unter Nebenkosten im Sinne dieses Vertrages sind alle jene Aufwendungen zu verstehen, die für den ordnungsgemäßen Betrieb des Pachtgegenstandes sowie des Gebäudes erforderlich sind. Diese Aufwendungen umfassen insbesondere

(a) die anteiligen Betriebskosten (...);

(b) die anteiligen Abgaben und Gebühren, die für das Gebäude und die Liegenschaft laufend zu entrichten sind (...);

(c) die anteiligen Aufwendungen an besonderen Aufwendungen (...);

(d) das monatliche Verwaltungshonorar von EUR 0,44/m² gepachteter Fläche (...).

5.4. Umsatzsteuer

5.4.1. Gleichzeitig mit der Zahlung des Pachtzinses und der Nebenkosten verpflichtet sich die Pächterin zur Zahlung der darauf entfallenden Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlich geltenden Höhe.

5.5. Nebenkostenpauschale

Die Verpächterin ist berechtigt, gegen Legung einer Jahresabrechnung bis spätestens 30.06. des Folgejahres eine generelle monatliche Nebenkostenpauschale vorzuschreiben.

6. Dauer und Kündigung

Das Pachtverhältnis beginnt am 01.01.2022 und wird auf bestimmte Zeit, nämlich für die Dauer von 25 Jahren, abgeschlossen. Das Pachtverhältnis endet daher, ohne dass es der Kündigung einer Partei oder irgendwelcher sonstigen Maßnahmen bedarf, am 31.12.2046.

13. Versicherungen

13.1. Die Pächterin verpflichtet sich zum Abschluss ausreichender Versicherungen für ihren Gewerbebetrieb.

26. Kosten

26.1. Die Kosten und Gebühren, insbesondere allfällige Rechtsgeschäftsgebühren, aus dem oder im Zusammenhang mit der Durchführung dieses Vertrages tragen die Parteien jeweils zur Hälfte.“

Die Hausverwaltung H-1 legte dem Finanzamt am 20.01.2022 diesen Pachtvertrag vor und ersuchte und Vergebührung sowie anschließender Retournierung, woraufhin die Abgabenbehörde den Pachtvertrag der Hausverwaltung retournierte und der Bf. als Pächterin am 19.05.2022 die Gebühr in voller Höhe mit direkt an die Bf. zugestelltem vorläufigen Bescheid vorschrieb, ohne das Ermessen zu begründen, warum die Festsetzung an die Bf. in voller Höhe erfolgte, obwohl laut Punkt 26.1. des gegenständlichen Pachtvertrages ua die Rechtsgeschäftsgebühren von den Vertragsparteien jeweils zur Hälfte getragen werden sollten.

In weiterer Folge wurde am 23.11.2022 die gesamte Gebühr auch gegenüber der Verpächterin wiederum ohne Ermessensbegründung vorläufig festgesetzt, die am 16.12.2022 die gesamte vorläufige Gebühr entrichtete.

Beweiswürdigung:

Zu den - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile, insbesondere den der Gebührenvorschreibung zugrundeliegenden Pachtvertrag. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegengesetztes Vorbringen erstattet hat.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist 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 eine Gebühr von 1 v.H. zu entrichten.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG 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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, gemäß § 26 GebG die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind (...).

Erwägungen:

Zustellung des Festsetzungsbescheides vom 19.05.2022

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, sind Zustellungen gemäß § 98 Abs. 1 BAO nach dem Zustellgesetz (...) vorzunehmen.

Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten gemäß § 9 Abs. 1 ZustG andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Die Bf. monierte, dass der Gebührenbescheid an die Hausverwaltung hätte zugestellt werden sollen, da an diese auch der Pachtvertrag retourniert worden und sie bevollmächtigt gewesen sei, weshalb der Bescheid infolge Nichtigkeit des Zustellvorganges nicht existent geworden sei.

Dem ist zu entgegnen, dass die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellbevollmächtigten) erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde wirksam wird (VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011), soweit sie nicht gegenüber der Behörde mündlich erteilt wurde bzw. sich ein berufsmäßiger Parteienvertreter (Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar, Bilanzbuchhalter) darauf beruft.

Da weder eine schriftliche Vollmacht vorgelegt noch die Bevollmächtigung gegenüber der Behörde mündlich erteilt wurde noch es sich bei der Hausverwaltung um einen berufsmäßigen Parteienvertreter handelt, durfte das Finanzamt den Festsetzungsbescheid zu Recht nur der Bf. selbst zustellen.

Auch aus dem Vorbringen, dass die belangte Behörde den Pachtvertrag der Hausverwaltung retourniert habe, weshalb sie vom Vorliegen einer Zustellvollmacht ausgegangen sei, lässt sich nichts gewinnen, da es sich bei der Retournierung des von der H-1 an das Finanzamt übermittelten Pachtvertrages und der Zustellung des an die Bf. gerichteten Abgabenbescheides um völlig unterschiedliche Rechtsvorgänge handelt, da die Retournierung eines Vertrages im Gegensatz zur Bescheidzustellung keine abgabenrechtlichen Rechtsfolgen auslöst und darüber hinaus nicht von einem Vollmachtsverhältnis zwischen der H-1 und der Bf. auszugehen war, da eine Hausverwaltung im Regelfall von den Hauseigentümern und nicht von den Pächtern beauftragt wird.

Außerdem ergibt sich schon aus dem Wortlaut „*Bitte um Vergebührung und Rücksendung des Vertrages an ...*“, dass lediglich der Pachtvertrag an die Hausverwaltung retourniert werden sollte. Die Aufforderung zur Vergebührung impliziert hingegen keinesfalls das Vorliegen einer Zustellvollmacht.

Schließlich kennen die Bestimmungen des Zustellgesetzes auch keine „Heilung von Zustellmängeln durch Einlassung“ bei Nichtbeachtung einer Zustellvollmacht, jedoch daraufhin durch den Bevollmächtigten eingebrachter Beschwerde (vgl. VwGH 9.4.2020, Ro 2020/16/0004), was im umgekehrten Fall aber auch bedeutet, dass die Abgabenbehörde eine nicht erteilte Zustellvollmacht durch eine rechtswidrig erfolgte Zustellung an den unbefugt einschreitenden „Vertreter“ nicht „anerkennen“ kann.

Der an die Bf. gerichtete und ihr selbst zugestellte Bescheid vom 19.05.2022 über die Festsetzung einer Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG wurde daher rechtswirksam erlassen.

Befreiung bei Vermietung zu Wohnzwecken

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG idF BGBl. I Nr. 147/2017 sind Verträge über die Miete von Wohnräumen gebührenfrei.

Abweichend vom ersten Satz sind gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG idF vor dem BGBl. I Nr. 147/2017 bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Dem Einwand der Bf., dass die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG auch auf die Verpachtung eines Hotels Anwendung finde, da bereits bei der vor dem BGBl. I Nr. 147/2017 geltenden Rechtslage das Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, eine Belastung unter anderem des Fremdenverkehrs durch Überwälzung der Rechtsgeschäftsgebühren aus (kurzfristigen) Bestandsverträgen zu vermeiden (Erl RV 338 BgINr 14 GP Seite 11), kam insofern Berechtigung zu, als das Bundesfinanzgericht zuletzt in seiner Entscheidung vom 29.11.2023, RV/7104160/2019, judizierte, dass der durch diese Befreiungsbestimmung normierte Wohnzweck auch auf den Hotelpachtvertrag durchschlage.

Allerdings wurde diese Rechtsfrage mittlerweile durch das zur vorgenannten Entscheidung des BFG aufgrund einer Amtsrevision des Finanzamtes ergangene Judikat des VwGH vom 14.05.2024, Ro 2024/16/0004, geklärt, wonach das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde:

„12 Gemäß § 15 Abs. 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus der alleinigen Geltung des schriftlich niedergelegten Inhaltes nach § 17 GebG die Belanglosigkeit der Beweggründe, die zur Errichtung der Schrift, zum Abschluss des Rechtsgeschäftes, zu einer bestimmten Art oder Formulierung gefügt haben („Urkundenprinzip“; vgl. VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011, mwN).

14 Es ist ausschließlich anhand des Urkundeninhaltes zu prüfen, über welchen Gegenstand der Vertrag geschlossen wird. Der Gegenstand des Vertrags laut dem Urkundeninhalt ist auch ausschließlich für die Frage relevant, ob eine Befreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 GebG zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005).

15 § 33 TP 5 GebG in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 147/2017 lautet auszugsweise:

„(1) 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

- 1. im allgemeinen 1 v.H.;*
 - 2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.*
- [...]*

(4) Gebührenfrei sind

- 1. Verträge über die Miete von Wohnräumen;*
- [...]“*

16 Bei dem revisionsgegenständlichen Vertrag, den die Mitbeteiligte mit der Verpächterin geschlossen hat, handelt es sich um einen Bestandvertrag über ein auf einer näher genannten Liegenschaft zu errichtendes Hotelgebäude. Demnach sind die Voraussetzungen der Gebührenpflicht, welche nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG zu bemessen ist, dem Grunde nach erfüllt. Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis jedoch davon aus, dass die Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung komme.

17 Gebührenfrei sind nach der genannten Bestimmung die Verträge über die Miete von Wohnräumen.

18 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann für die Auslegung des Begriffes „Wohnräume“ auf die Begriffe „Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen“ in § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG in der Fassung vor BGBl. I Nr. 147/2017 zurückgegriffen werden. Mit der Änderung der Gebührenbefreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG entfiel gleichzeitig die Regelung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG (vgl. erneut VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005, mwN).

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Auslegung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 147/2017 festgehalten, dass dieser von „Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen“ spricht. Die Syntax legt nahe, dass sich der Halbsatz „die überwiegend Wohnzwecken dienen“ auf „Gebäude oder Gebäudeteile“ bezieht, d.h., dass die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes maßgeblich ist. Dass allein der zu vergebührende Bestandvertrag einer Vertragspartei (Bestandnehmer) schon unmittelbar (überwiegend) der Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses des Bestandnehmers dienen müsste, ist damit nicht vorausgesetzt (vgl. VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0077).

20 Maßgeblich für die Anwendbarkeit der Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG ist sohin die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes. Diese ist losgelöst von der durch den Mieter beabsichtigten Verwendung des Bestandobjektes zu verstehen. Relevant ist, ob das Bestandobjekt überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden kann (vgl. erneut VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005, mwN). Die bloß theoretische Nutzbarkeit eines Bestandobjektes (auch) als Wohnraum allein bestimmt dabei jedoch noch nicht dessen sachliche Bestimmung.

21 In den für die Auslegung des Begriffes „Wohnzwecke“ heranzuziehenden Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl. I Nr. 28/1999, zu § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG heißt es auszugsweise (vgl. wiederum VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005, mVa 1471 der Beilagen XX GP, 27):

„Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen. Unter die Höchstgrenze fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch der mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen. Übersteigt das zu Wohnzwecken jenes zu anderen Zwecken benützte Ausmaß, ist überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben.“

22 Die sachliche Bestimmung des revisionsgegenständlichen, als Einheit zu betrachtenden, Bestandobjektes - ein zu errichtendes Hotelgebäude bestehend aus u.a. 134 Gästezimmern, Restaurant, Bar, Cafeteria, Lobby und 26 Kfz-Stellplätzen - ist, wie dem angefochtenen Erkenntnis entnommen werden kann, die Hotellerie bzw. Beherbergung, mithin eine gewerbliche Dienstleistung, nicht jedoch „Wohnzwecke“, also die Ermöglichung privaten Lebens in abgeschlossenen Räumen im oben dargestellten Sinn. Dies wird auch dadurch deutlich, dass es sich bei den mitvermieteten Räumlichkeiten gerade nicht um - wie in 1471 der Beilagen XX GP, 27 genannte - Nebenräume zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses handelt, sondern diese Räumlichkeiten - gemeinsam mit den Gästezimmern - erst den

Charakter und damit die sachliche Bestimmung des Bestandobjekts ausmachen. Bereits aus diesem Grund scheidet die Anwendung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG im Revisionsfall aus.

23 Dieses Ergebnis wird durch den Zweck der gegenständlichen Gebührenbefreiung unterstrichen. § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG erhielt seine im Revisionsfall anzuwendende Fassung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 147/2017. Die Materialien (2299/A XXV. GP - Initiativantrag) führen dazu aus:

„Derzeit hat der Vermieter einer Wohnung gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz 1957 bei Abschluss eines Mietvertrages eine von der vertraglich vereinbarten Leistung und der vertraglich vereinbarten Dauer abhängige Mietvertragsgebühr in Höhe von 1% zu entrichten. Diese Mietvertragsgebühr wird üblicherweise auf den Mieter überwält. Wenn beispielsweise für eine 60 m² große Mietwohnung eine monatliche Miete von 600,- Euro vereinbart wurde, so entsteht bei einer dreijährigen Mietdauer eine Mietvertragsgebühr in Höhe von 216,- Euro. Dieser nicht zu rechtfertigenden Belastung der Mieter muss rasch ein Riegel vorgeschoben werden. Die Mietvertragsgebühr bei Verträgen über die Miete von Wohnräumen ist abzuschaffen. Dadurch sollen neue Wohnungsmieter, die sich ohnedies oft in einer finanziell angespannten Situation befinden, entlastet werden. Letztlich reduziert sich durch den Entfall der Mietvertragsgebühr auch der Verwaltungsaufwand beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel.“

24 Dass der Gesetzgeber auch die bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls nicht begünstigten langfristigen Pachtverträge über ganze Hotelbetriebsgebäude gebührenfrei habe stellen wollen, ist aus den dargestellten Erwägungen des Gesetzgebers nicht ableitbar.

25 Darüber hinaus misst - wie in der Revision zutreffend vorgebracht wird - das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis dem Umstand, dass - was im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht unbestritten blieb - gegenständlich ein Pachtvertrag abgeschlossen worden ist, für die Anwendung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG keine Bedeutung zu.

26 § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG nimmt aber - wie sich aus dessen Wortlaut ergibt - nicht Bestandverträge - also auch Pachtverträge - im Generellen, sondern explizit (nur) „Verträge über die Miete von Wohnraum“ von der Gebührenpflicht aus.

27 In § 33 TP 5 GebG hat der Gesetzgeber ausdrücklich auf „Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB)“, somit auf einen Gegenstand des Zivilrechts Bezug genommen. § 33 TP 5 GebG unterliegt somit der (zivil-)rechtlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 20.12.2007, 2004/16/0165, mwN).

28 Gemäß § 1091 ABGB ist ein Bestandvertrag, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag. Wenn sie aber nur durch Fleiß

und Mühe benützt werden kann, ein Pachtvertrag. Im gesamten Verfahren wurde - soweit aus den vorgelegten Akten ersichtlich - übereinstimmend vom Abschluss eines Pachtvertrags ausgegangen.

29 Wenn erstmalig in der Revisionsbeantwortung vorgebracht wird, bei dem revisionsgegenständlichen Vertrag handle es sich - entgegen der in der Präambel des Vertrags ausdrücklich festgehaltenen Ansicht der Vertragsparteien, wonach sämtliche wesentlichen Tatbestandselemente eines echten Pachtvertrags vorlägen - um einen Mietvertrag, so ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofes nicht nur bereits bestehende Unternehmen, sondern auch erst zu errichtende Unternehmen tauglicher Gegenstand einer Unternehmensverpachtung sein können, wenn die wesentlichen Grundlagen für den Unternehmensbeginn vom Bestandgeber beigestellt werden. Die besondere Bedeutung der Betriebspflicht als Abgrenzungskriterium wird dann gesehen, wenn sie den Zweck hat, dass der Bestandnehmer durch ordnungsgemäße Fortsetzung des Betriebes die Bestandsache als solche erhält und sie damit in ordnungsgemäßem Zustand zurückgeben kann. Schließlich wird es als ein Indiz für die Abgrenzung von Verpachtung und Vermietung auch noch angesehen, ob der vereinbarte Zins in einem Verhältnis zur Höhe des Umsatzes steht (vgl. OGH 29.3.2004, 8Ob11/04g, mwN).

30 In der Revisionsbeantwortung wird dazu ausgeführt, die vorliegende Betriebspflicht habe nicht - wie bei Unternehmenspachtverträgen üblich - den Zweck, bei Beendigung des Bestandverhältnisses eine Rückstellung eines lebenden und ertragsfähigen Unternehmens an den Bestandgeber zu gewährleisten, sondern diene lediglich dazu, die reine Werterhaltung der Immobilie sicherzustellen. Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes als wirtschaftlicher Zweck der Betriebspflicht auch der aus dem Betrieb eines lebenden Unternehmens resultierende Mehrwert der Liegenschaft angestrebt werden kann (vgl. idS OGH 12.12.2011, 3Ob115/11z). Darüber hinaus ergibt sich aus Punkt 10.1. des revisionsgegenständlichen Vertrags - entgegen den Ausführungen der Mitbeteiligten in der Revisionsbeantwortung -, dass der Verpächterin bei Beendigung des Pachtverhältnisses der Pachtgegenstand „in sauberem, betriebsbereitem, zur unmittelbaren Fortführung des Betriebes eines Hotels geeignetem Zustand (als lebendes Unternehmen)“ zurückzustellen ist.

31 Insbesondere angesichts der vereinbarten Betriebspflicht sowie einer erfolgsabhängigen „Ergebnispacht“ gelangt der Verwaltungsgerichtshof im Lichte der dargestellten zivilgerichtlichen Rechtsprechung zum Ergebnis, dass im Revisionsfall von einem Pachtvertrag auszugehen ist. Auch aus diesem Grund - indem das Bundesfinanzgericht § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG entgegen dessen Wortlaut auf einen Pachtvertrag angewandt hat - ist das gegenständliche Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

32 Nach dem Gesagten war das Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Nach diesem Erkenntnis ist somit klargestellt, dass Pachtverträge über den Betrieb eines Hotels nicht der Gebührenbefreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG idF BGBl. I Nr. 147/2017 unterliegen, da die sachliche Bestimmung des gegenständlichen Bestandobjektes die gewerbliche Dienstleistung der Hotellerie ist, nicht jedoch „Wohnzwecke“, also die Ermöglichung privaten Lebens in abgeschlossenen Räumen.

Darüber hinaus war dem Einwand der Bf. entgegenzuhalten, dass der gegenständliche Vertrag keinen Mietvertrag, sondern gemäß § 1091 ABGB, wonach die in Bestand gegebene Sache nur durch Fleiß und Mühe benützt werden kann, wie auch aus dem Vertrag selbst ersichtlich einen Pachtvertrag darstellt. § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG nimmt aber nicht Bestandverträge im Generellen, sondern explizit nur „Verträge über die Miete von Wohnräumen“ von der Gebührenpflicht aus.

Vertragsdauer

Unstrittig ist, dass der gegenständliche Pachtvertrag vom 15.12.2021 auf die Dauer von 25 Jahren ab dem 01.01.2022 (wie in Punkt 6.1. festgehalten) abgeschlossen wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages (etwa als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen), sondern der gesamte Vertragsinhalt maßgeblich (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

Ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten vermögen die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

Nach dem Gesamtbild sind die der Vertragsparteien und den Vertragspunkten 6.2. und 6.3. zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist.

Bei bestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert zu bewerten, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Im gegenständlichen Fall war den unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes zu folgen und die bestimmte Vertragsdauer von 25 Jahren auf 18 Jahre zu beschränken.

Bemessungsgrundlage

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften

des Bewertungsgesetzes mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen oder Lasten als sofort fällige zu behandeln sind (...).

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum „Wert“, von dem die Gebühr von Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0091).

- Umsatzsteuer:

Wird in einem Bestandvertrag zwischen dem Bestandgeber und dem Bestandnehmer vereinbart (Punkt 5.4.1.), dass der Bestandnehmer dem Bestandgeber die auf den Bestandzins entfallende Umsatzsteuer zu ersetzen hat, so ist diese Abgabe Teil der Bemessungsgrundlage und unterliegt der Rechtsgeschäftsgebühr (vgl. VwGH 1.10.2001, 2001/16/0312).

- Pachtzins:

Der vom Finanzamt berechnete und unwidersprochen gebliebene Pachtzins entspricht den Vertragspunkten 2.1. (Zimmeranzahl) sowie 5.1.1. (Staffelung) und 5.1.2. (pachtzinsfreie Zeiten) als auch der gesetzlichen Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG (höchstens das 18-fache des Jahreswertes) und war daher in Höhe von € 32.837.997,50 brutto der (vorläufigen) Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen.

- Nebenkosten:

Betriebskosten, die vom Benützer zu tragen sind, fallen in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG (VwGH 30.5.1974, 0367/73).

Im gegenständlichen Fall ergab die Abrechnung der Betriebskosten für 2022, das erste Jahr der Bewirtschaftung des von der Bf. gepachteten Hotels, von ihr gemäß Punkt 5.3. des Pachtvertrages zu entrichtende Betriebskosten von brutto € 259.483,30 (exklusive Versicherungsleistungen), die zur (vorläufigen) Bemessungsgrundlage dazuzurechnen waren.

- Versicherungen:

Die mit € 23.479,07 bekanntgegebene Höhe der von der Bf. im Jahr 2022 geleisteten Versicherungen war ebenfalls zu berücksichtigen, da sie sich in Punkt 13.1. zum Abschluss einer solchen Versicherung verpflichtete.

- Da die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Bemessungsgrundlage lediglich den vereinbarten (korrekt errechneten) Pachtzins enthält, jedoch dem Erkenntnis die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung zugrunde zu legen ist, daher auch die nunmehr bekannten Betriebskosten und Versicherungsleistungen, war die

Berechnung somit vorläufig abzuändern:

Pachtzins inklusive 10% Umsatzsteuer für die bestimmte Vertragsdauer von insgesamt 210 Monaten (18 Jahre abzüglich 6 Monate pachtzinsfreie Zeit)	€ 32.837.997,50
+ Betriebskosten (jährlich € 259.483,30 inklusive 20% Umsatzsteuer) x 18 Jahre	+ € 4.670.699,40
+ jährliche Versicherungen von € 23.479,07 x 18 Jahre	+ € 422.623,26
= Bemessungsgrundlage	= € 37.931.320,16
x 1% Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG	= € 379.313,20

Gemäß § 279 Abs. 2 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Beschwerdepunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 13 und 17).

Allerdings kann die Bf. nicht mehr für den gesamten Betrag von nunmehr € 379.313,20 in Anspruch genommen werden, sondern nur mehr die Differenz zu dem bereits von der Verpächterin in Höhe von € 328.379,98 entrichteten Betrag, da die Abgabenschuld bei ihrer Entrichtung durch einen der Gesamtschuldner erlischt und das Gesamtschuldverhältnis sein Ende findet. Diese Rechtsfolge tritt aber nur insoweit ein, als tatsächlich die Abgabenschuld entrichtet worden ist. Ist sie von dem – im gegenständlichen Fall später – in Anspruch genommenen Abgabenschuldner nur zum Teil entrichtet worden, so ist es im übersteigenden Ausmaß nicht zu einem Erlöschen des Gesamtschuldverhältnisses gekommen (vgl. VwGH 14.05.1992, 92/16/0013).

Es verbleibt daher (vorläufig) ein Betrag von € 50.933,22.

Ermessen

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Zur Entrichtung der Gebühren sind gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde verpflichtet.

Trifft die Verpflichtung zur Gebührenentrichtung zwei oder mehrere Personen, so sind sie gemäß § 28 Abs. 6 GebG zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten hat. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/125).

Dazu brachte die Bf. vor, dass sie zunächst alleine zur Entrichtung der gesamten nur ihr gegenüber festgesetzten Abgabenschuld herangezogen worden sei und das Finanzamt sein Ermessen nicht begründet habe, obwohl die Parteien des Pachtvertrages in Punkt 26.1. vereinbart hätten, die Rechtsgeschäftsgebühren je zur Hälfte zu tragen. Daran könne auch die spätere Heranziehung der Verpächterin als weitere Gesamtschuldnerin für ebenfalls die gesamte Abgabe nichts ändern, da Vereinbarungen im Innenverhältnis bei der Ermessensübung nicht unberücksichtigt bleiben dürften.

Dieser Argumentation war zuzustimmen, da zwar gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 6 GebG iVm § 6 BAO zur Entrichtung der Gebühren sowohl die Verpächterin als auch die Bf. als Pächterin zur ungeteilten Hand verpflichtet sind, sich aber die Abgabenbehörde nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten darf, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht (oder nur anteilig) tragen sollte (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0028).

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. 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. Würden nun dadurch, dass auf die besonderen Umstände des Schuldverhältnisses und der Schuldnerbeziehungen Rücksicht genommen wird, Gläubigerinteressen nicht beeinträchtigt, dann erschiene es nicht ermessensgerecht (damit nicht iSd Gesetzes), würde sich die

Abgabenbehörde über die besonderen Gegebenheiten des Gesamtschuldverhältnisses hinwegsetzen. Vor allem die Regelungen im Innenverhältnis dürfen nicht unberücksichtigt bleiben. Wenn bei gleichen Gläubigerchancen und Gläubigerrisiken, wenn bei so und so gesicherter Gläubigerposition mehrere Lösungsmöglichkeiten bestehen und ohne Beeinträchtigung der berechtigterweise zu wahrenden Gläubigerinteressen vertreten werden können, dann wäre es ermessensfehlerhaft, würde bei Geltendmachung des Anspruches, bei Auswahl der Schuldner und bei Festlegung des Ausmaßes ihrer Heranziehung nicht auf das Innenverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern Bedacht genommen werden (VwGH 11.9.2014, 2013/16/0028).

Wäre nach diesem Innenverhältnis die Abgabe anteilig zu tragen, so käme auch eine anteilige Inanspruchnahme der Gesamtschuldner in Betracht (einheitlicher Bescheid über die Höhe des Abgabenanspruches, anteilige Zahlungspflicht, somit Fälligkeit von Teilbeträgen) (Ritz, BAO⁶, § 6 Rz 9).

Obwohl die vertraglich vereinbarte Tragung der Steuerlast je zur Hälfte von der Abgabenbehörde nicht beachtet wurde, kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass der bisher den Gesamtschuldnern vorgeschriebene Betrag von € 328.379,98 zur Gänze von der Verpächterin entrichtet wurde, hingegen die Bf. durch das durch diesen Betrag begrenzte Erlöschen der Gesamtschuld von jeglicher Steuerlast bisher verschont geblieben ist.

Es erscheint daher ermessenskonform, die Bf. für den gesamten Betrag der zusätzlichen Vorschreibung von € 50.933,22 (und eventuelle weitere in Zukunft (vorläufig oder endgültig) vorgeschriebene Nachforderungen) in Anspruch zu nehmen.

Vorläufigkeit

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Unstrittig ist, dass die Voraussetzung für eine vorläufige Festsetzung der Bestandvertragsgebühr gemäß § 200 Abs. 1 BAO ausgehend vom vertraglich in Punkt 5.1. bezifferten Pachtzins gegeben war und der endgültige Bescheid erst bei Vorliegen ausreichender Daten über die Betriebskosten (Punkt 5.3.) und Versicherungsleistungen (Punkt 13.) ergehen wird.

Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig, ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen. Im Gesetz ist nicht vorgesehen, welche Anzahl von Jahren für die Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist. IdR wird der Durchschnitt der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung der Zukunftsprognosen für eine Schätzung des voraussichtlich erzielbaren Durchschnittswertes hinreichend sein (GebR 2019 Rz 663).

Da die betragliche Höhe der neben dem Pachtzins zu entrichtenden Nebenleistungen lediglich für das Jahr 2022 feststeht, kann eine abschließende Beurteilung und Erlassung eines endgültigen Bescheides wegen des zu geringen Beobachtungszeitraumes und der noch nicht zur Gänze beseitigten Ungewissheit noch nicht erfolgen, weshalb es bei der Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides bleibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 7. Juni 2024