

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 24. August 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2023 betreffend Rechtsgebühren

1. für Mietvertrag vom 2.5.2022 mit *****A***** (*****ErfNr 1*****) und
2. für Mietvertrag vom 1.8.2022 mit *****B1***** und *****B2***** (*****ErfNr 2*****),

beide zur Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf und Sachverhalt

Selbstberechnung der Gebühr für Mietvertrag vom 2.5.2022 mit *****A*****

Am **02.05.2022** haben die *****Bf1***** als Vermieterin (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) und Herr *****A***** als Mieter einen Mietvertrag über die Parzelle *****1***** in der *****....***** Feriensiedlung in *****ORT***** abgeschlossen.

Die Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 für diesen Mietvertrag wurde von der Bf. mit **€ 322,41** selbstberechnet und die für die Vergebühlung relevanten Daten in das Gebührenjournal für Mai 2022 unter der laufenden Nummer 7 eingetragen.

Am **08.06.2022** wurde das Gebührenjournal für Mai 2022 an das Finanzamt Österreich – DS Sonderzuständigkeiten übermittelt, in dem der gegenständliche Mietvertrag unter der lfd Nr. 7 mit folgenden Angaben ausgewiesen wird:

[...]

Selbstberechnung für Mietvertrag vom 1.8.22 mit *B1*** und ***B2*****

Am **01.08.2022** hat die Bf. als Vermieterin einen Mietvertrag mit Herrn ***B1*** und Frau ***B2*** als Mieter über die Parzelle ***2*** in der ***...*** Feriensiedlung in ***ORT*** abgeschlossen. Die Bestandvertragsgebühr für diesen Mietvertrag wurde von der Bf. mit € **278,50** selbstberechnet und die für die Vergebührung relevanten Daten in das Gebührenjournal für August 2022 unter der laufenden Nummer 1 eingetragen.

Am **7.9.2022** wurde das Gebührenjournal für August 2022 an das Finanzamt Österreich – DS Sonderzuständigkeiten übermittelt, in dem der gegenständliche Mietvertrag unter der lfd Nr. 1 mit folgenden Angaben ausgewiesen wird:

[...]

„Korrekturmeldungen“ der Gebührenjournale für Mai und August 2022

Am **23.02.2023** langten mittels **E-Mail** „Korrekturmeldungen“ des Gebührenjournals für Mai 2022 und für August 2022 beim Finanzamt ein. Die Angaben in den korrigierten Gebührenjournalen für die beiden Mietverträge lauteten nunmehr wie folgt:

Korrigiertes Gebührenjournal für Mai 2022:

[...]

Korrigiertes Gebührenjournal für August 2022:

[...]

Das E-Mail endet mit den Worten

„Sollten die Korrektur in einer anderen Form eingebracht werden, geben Sie mir bitte Bescheid“

Mit E-Mail vom 01.03.2023 und vom 11.05.2023 forderte das FA die Bf. auf, die zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben erforderlichen Unterlagen vorzulegen. In der Folge übermittelte die Bf. am **31.05.2023 per E-Mail** dem Finanzamt Kopien der beiden Mietverträge und teilte dazu wie folgt mit:

„Korrektur Meldung Monat Mai

*Mietvertrag ***1*** wurde bei der Einmalleistung irrtümlich € 80,00 statt € 850,00 eingetragen.“*

Korrektur Meldung Monat August

*Mietvertrag ***2*** wurde irrtümlich ein falscher Jahreswert € 2.700,00 statt € 7.900,40 zur Berechnung der Gebühr eingetragen.“*

Mit **weiterer E-Mail vom 31.5.2023** teilte die Bf. dem FAÖ mit, dass beide Mietverträge, sowohl ***1*** und ***2*** jeweils nur einmal ausgestellt worden seien und zwar mit den in den Korrekturmeldungen genannten Beträgen. Es seien nur Fehler bei der Erstmeldung gemacht worden.

Bescheide gemäß § 201 BAO

Mit Bescheid vom **27.07.2023** zu ***ErfNr 1*** setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den Mietvertrag mit Herrn ***A*** die Gebühr gemäß § 201 BAO mit **€ 394,43** fest und kam es dadurch zu einer Nachforderung iHv € 72,02.

Mit weiterem Bescheid vom **27.07.2023** zu ***ErfNr 2*** setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den Mietvertrag mit ***B1*** und ***B2*** die Gebühr gemäß § 201 BAO mit **€ 956,55** fest und kam es dadurch zu einer Nachforderung iHv € 678,05 gekommen.

Die Begründung der Bescheide lautet gleichlautend (bis auf die Beträge) wie folgt (Hervorhebung durch das BFG):

„Die Festsetzung erfolgte auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung.

*Die Festsetzung erfolgte gemäß **§ 201 Abs. 2 Zi. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) auf Antrag des Abgabepflichtigen**. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem*

Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Berechnung der Bemessungsgrundlage;

*Jährl. HMZ € *** + Nebenkosten € *** = € *** + Ust (§ 4/1) € *** = € ***x 10 Jahre + einm. Pauschalbetrag (§ 16/1) € 850,00 = € ****

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

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind 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 und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist. (BGBl. Nr.7/1951, Art.I Z7, BGBl. Nr. 116/1957, Z2, BGBl. Nr.148/1955, § 86 Abs.2 und 3.).“

Beschwerden

Gegen die beiden Bescheide wurde fristgerecht Beschwerde eingebracht und vorgebracht, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung des Grundstückes zur Errichtung oder Belassung eines Superädifikates um einen Bestandvertrag betreffend Nutzungsüberlassung eines unbebauten Grundstückes und damit um eine gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfreie Leistung handle. Da es sich bei der Vermietung um eine steuerfreie Leistung handle, sei auch bei der Selbstberechnung der Gebühren keine Umsatzsteuer hinzuzurechnen.

Der in § 4 (1) des Mietvertrages angeführte Passus „... und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe“ sei lediglich eine prophylaktische Formulierung für den Fall, dass sich die gesetzlichen Bestimmungen für diese Leistungen ändern sollten oder die Finanzbehörde die unechte Steuerfreiheit nicht anerkennen sollte. Eine Option auf eine allfällige Steuerpflicht (§ 6 Abs. 2 UStG) könne aus dieser Formulierung nicht abgeleitet werden und es sei auch nachweislich keine Umsatzsteuer in den jährlichen Mietvorschreibungen in Rechnung gestellt worden.

Die Bf. beantragte jeweils eine Änderung des Gebührenfestsetzungsbescheides und die Festsetzung der Gebühr mit € 330,11 bzw mit € 798,54.

Beschwerdevorentscheidungen

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 06.10.2023 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautete jeweils wie folgt:

„Gem. § 33 TP 5 GebG unterliegen Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert einer Gebühr in Höhe von 1 %.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gehört zu diesem Preis alles das, zu dessen Leistung sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bestandgeber verpflichtet, was mit der Überlassung des Gebrauches der Bestandsache im wirtschaftlichen Zusammenhang steht und den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Bestandsache erleichtert.

Auch die Umsatzsteuer ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie laut Vertragsinhalt neben dem Entgelt ausgewiesen ist.

In § 17 Abs.1 GebG ist das Urkundenprinzip festgelegt, welches besagt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist (vgl. VwGH v. 25.März 1985, 84/15/0077 und v. 25.Oktober 2006, 2006/16/0112).

Vorlageanträge

Am 31.10.2023 wurde jeweils ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde ergänzend vorgebracht, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die gesetzliche Umsatzsteuer auf die Vermietung von Grundstücken 0% (Umsatzsteuerbefreiung) betrage. Wenn die gesetzliche bzw. vertraglich vereinbarte Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sei, dann sei eine Umsatzsteuer von 0% einzubeziehen.

Vorlage ans BFG

Am 25.11.2024 wurde die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht gab das FAÖ eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„In § 17 Abs. 1 GebG ist das Urkundenprinzip festgelegt, welches besagt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. Nach der Rechtsprechung ist im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG die Umsatzsteuer im Sinne des UStG bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist (vgl BFG 03.01.2020, RV/7100616/2017).

In § 4 Abs. 1 des Mietvertrages wurde die Umsatzsteuer als Teil des Mietzinses ausgewiesen, dementsprechend wurde bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage seitens des Finanzamtes eine Umsatzsteuer in Höhe von 20 % hinzugerechnet. Hinsichtlich dieser Vertragsbestimmung bringt der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde vom 22.08.2023 unter anderem Folgendes vor:

Der in § 4(1) des Mietvertrages angeführte Passus „und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe“ ist lediglich eine prophylaktische Formulierung für den Fall, dass sich die gesetzlichen Bestimmungen für diese Leistungen ändern sollten oder die Finanzbehörde die unechte Steuerfreiheit nicht anerkennen sollte.“

Diese Ausführung unterstützt der Ansicht des Finanzamtes, dass die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Die Verpflichtung des Mieters zur Zahlung der Umsatzsteuer wurde zwar vereinbart, ist aber bedingt, wie der Beschwerdeführer selbst feststellt.

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

Rechtsgeschäftlich vereinbarte Bedingungen haben keinen Einfluss auf die Bewertung von Leistungen und Lasten, die für die Bemessung der Gebühr maßgeblich sind. Noch nicht entstandene (befristete) oder noch nicht fällige (betagte) Leistungen und Lasten erhöhen die Gebührenbemessungsgrundlage. Sie werden als unbedingte bzw. sofort fällige Leistungen und Lasten behandelt.

Daraus folgt, dass in diesem Fall die Bewertung so zu erfolgen hat, als ob die Mieter verpflichtet gewesen wären, die Miete einschließlich Umsatzsteuer zu zahlen, unabhängig davon, ob die Bedingung erfüllt ist, die Umsatzsteuer tatsächlich gezahlt oder in Rechnung gestellt wurde.

Das Argument des Beschwerdeführers, dass eine bestehende Umsatzsteuerbefreiung einer Umsatzsteuer von 0% gleichkomme, steht im Widerspruch zum Vorbringen, dass es sich um eine steuerfreie Leistung handle.

Dies ändert auch nichts an der Tatsache, dass die Umsatzsteuer bedingt vereinbart worden ist. Der Regelsteuersatz beträgt gemäß § 10 Abs. 1 UStG 20% und ist in die Berechnung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Das Finanzamt hat somit zu Recht die Umsatzsteuer in Höhe von 20% in die Bemessungsgrundlage einbezogen und stellt daher den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.“

ergänzende Stellungnahme

Am 23.12.2024 brachte die Bf. in beiden Verfahren noch eine ergänzende Stellungnahme zum Vorlageantrag beim BFG ein und übermittelte eine Kopie davon dem FAÖ. Darin wurde ua ausgeführt wie folgt:

*„Der streitgegenständliche Bestandvertrag betrifft ein unbebautes Grundstück von ***...***, das bei einem Freizeitsee („***ORT*** See“) an Private vermietet wird.*

Im gegenständlichen Bestandvertrag wurde in § 4 (1) folgendes im Zusammenhang mit dem Mietzins vereinbart (Hervorhebung durch uns): „Der vereinbarte, von beiden Vertragsteilen als angemessen erachtete Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins, den

unten näher beschriebenen Nebenkosten und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe".

Wie bereits in unserem Vorlageantrag vom 31.10.2023 ausgeführt, wurde die Formulierung des § 4 (1) derart gewählt, um künftig erforderliche Vertragsanpassungen aufgrund von Gesetzesänderungen vermeiden. Es ist jedoch absolut unstrittig, dass die Überlassung des unbebauten Grundstücks zur Errichtung oder Belassung eines Superädifikates in Form eines kleinen Ferienhauses in einer Freizeitanlage eine nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG umsatzsteuerfreie Leistung darstellt.

Wir weisen neuerlich darauf hin, dass die Vermietung eines unbebauten Grundstücks an einen Privaten gem § 6 Abs 2 UStG letzter Absatz kein Recht auf Behandlung der Vermietung als umsatzsteuerpflichtig ermöglicht. Die vertragsgegenständliche Vermietung kann daher zu keinem Zeitpunkt der Umsatzsteuer unterliegen. Es kann zudem keine Umsatzsteuer (bedingt) vereinbart werden, die schon auf Basis des Gesetzes ausgeschlossen ist. Es ist daher denkunmöglich, dass die im Vertrag enthaltene Formulierung eine Umsatzsteuerpflicht auslöst, da unzweifelhaft eine umsatzsteuerbefreite Leistung vorliegt, für die im Gesetz keine Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht enthalten ist.

Aus diesem Grund ist die Berechnung der Mietvertragsgebühr auf Basis des Mietzinses zzgl 20% Umsatzsteuer, wie sie von der Finanzverwaltung vorgenommen wurde, schlichtweg nicht richtig.

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FAÖ elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte ***ErfNr 1*** und ***ErfNr 2*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 02.05.2022 hat die Bf. als Vermieterin mit ***A*** als Mieter einen Mietvertrag über die Parzelle ***1*** und am 1.8.2022 mit Herrn ***B1*** und Frau ***B2*** in über die Parzelle ***2*** in der ***...*** Feriensiedlung in ***ORT*** abgeschlossen.

Die über die beiden Verträge errichteten Vertragsurkunden haben folgenden (bis auf die Namen der Mieter, Bezeichnung der Parzelle, Höhe des monatlichen Entgelts) folgende identen Inhalt:

„Präambel

*Die Vermieterin ist Eigentümerin der Liegenschaft *** mit dem unter anderen darin vorgetragenen Grundstück ****

*Die vorerwähnte Liegenschaft ist in einzelne Parzellen aufgeteilt, die allesamt der Erholung und einer der Umgebung sinnvoll angepassten Freizeitaktivität am ***...*** See in ***ORT*** dienen sollen. Für die Ferienanlage als Ganzes stehen insbesondere ein im Einklang mit der Natur stehendes Erholungserlebnis und eine Steigerung des Erholungs- und Erlebniswertes seiner Mieter im Vordergrund.*

Gegenstand dieses Mietvertrages ist der in § 1 dargestellte Mietgegenstand.

§ 1 Mietgegenstand

*1. Die Vermieterin vermietet und der Mieter mietet die in der ... gelegene Parzelle des ... mit der laufenden Orientierungsnummer *** im Ausmaß von rd. *** m².*

...

2. Soweit der Mietgegenstand direkt am See liegt, ist der Mieter nicht berechtigt, andere Personen von der Benützung dieser Wasserfläche auszuschließen. Die wasserrechtliche Nutzung ist in keinem Fall Gegenstand dieses Vertrages.

3. Der Mietgegenstand wurde vom Mieter besichtigt.

§ 2 Mietzweck

1. Die Vermietung erfolgt zu privaten Zwecken, und zwar zur Errichtung bzw. Belassung eines Superädifikates in Form eines Ferienhauses zur Nutzung als Zweitwohnung zum Zwecke der Erholung und Freizeitgestaltung.

Der Mieter erklärt in diesem Zusammenhang ausdrücklich, dass er neben dem Mietgegenstand über einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 66 JN verfügt, und der Mietgegenstand daher nicht zur Befriedigung seines dringenden Wohnbedürfnisses dient, sondern er diesen ausschließlich zum Zweck der Erholung und Freizeitgestaltung benötigt.

2. Jede Änderung des Mietzwecks bedarf der vorherigen Zustimmung der Vermieterin. Insbesondere darf der Mietgegenstand nicht für Geschäftszwecke oder sonstige gewerbliche oder gewinnbringende Tätigkeiten oder Unterlassungen verwendet werden.

3. Der Mieter nimmt zur Kenntnis, dass dieses Mietverhältnis nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes (MRG) unterliegt.

§ 3 Vertragsdauer

*1. Das Mietverhältnis beginnt am **** und wird auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Es endet am **** ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedarf.*

2. Die Möglichkeit zur vorzeitigen Vertragsauflösung gemäß §§ 1117 und 1118 ABGB bleibt von der Fristvereinbarung unberührt

§ 4 Mietzins

1. Der vereinbarte, von beiden Vertragsteilen als angemessen erachtete Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins, den unten näher beschriebenen Nebenkosten und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe.

*2. Der jährliche Hauptmietzins beträgt € ****

Unter Nebenkosten werden verstanden:

.....

*Die Summe der Nebenkosten beträgt zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages anteilig für den Mieter € ***.*

Die Nebenkosten hat der Mieter anteilig zu tragen.

[...]

§ 6 Bauführung, Veränderungen

1. Für jede Mietparzelle besteht ein Bauzwang dahingehend, dass darauf innerhalb von drei Jahren nach Abschluss des Mietvertrages ein Ferienwohnhaus in einer den Bebauungsvorschriften entsprechenden Weise zu errichten ist. Bei diesen errichteten bzw. zu errichtenden Bauwerken handelt es sich um Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB, welche für die Dauer dieses Vertrages auf dem Mietgegenstand belassen werden dürfen.

Festgehalten wird, dass durch die Gestattung der Errichtung bzw. Belassung von Bauwerken dem Mieter kein Recht auf Übertragung der bebauten Grundfläche in sein Eigentum erwächst.

2. Für die Errichtung bzw. alle vom Mieter gewünschten Änderungen der Bauwerke ist die Zustimmung der Vermieterin erforderlich. Der Mieter hat sämtliche baubehördlichen Genehmigungen zu erwirken und die diesbezüglich ihm erteilten Auflagen einzuhalten. Der Mieter hat weiters die Bestimmungen des Bebauungsplanes, den Flächenwidmungsplan und die Bestimmungen des Wasser- und Naturschutzrechtes einzuhalten.

3. Sämtliche Bauführungen, Investitionen, Erhaltungsmaßnahmen das Superädifikat betreffend, Aufwendungen und sonstige Herstellungen aller Art erfolgen ausschließlich auf Kosten und Gefahr des Mieters.

4. Der Mieter haftet für alle wie immer gearteten vom Mieter sowie von ihm zurechenbaren Gehilfen verschuldeten Schäden aus Anlass der Durchführung von Arbeiten, insbesondere im Zusammenhang mit der Errichtung der Bauwerke, aber auch für allfällige verschuldete Schäden, welche durch vorschriftswidrige Durchführung dieser Arbeiten entstehen, und hält die Vermieterin diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos.

5. Der Mieter ist verpflichtet, binnen 3 Monate nach Vertragsabschluss auf seine Kosten und auf eigene Gefahr die von ihm gemietete Fläche mit einem ordnungsgemäßen ortsüblichen Zaun abzuschließen. Kommt der Mieter seiner diesbezüglichen Verpflichtung trotz schriftlicher Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist nicht nach, ist die Vermieterin berechtigt, dies auf Kosten des Mieters vorzunehmen

[...]

§ 10 Rechte und Pflichten

[...]

4. Der Mieter des Mietgegenstandes und der Eigentümer der sich darauf befindlichen Bauwerke müssen identisch sein. Während der Mietvertragsdauer ist eine Übertragung der Bauwerke an Dritte nur mit Zustimmung der Vermieterin erlaubt.

Die Vermieterin ist zu Erteilung der Zustimmung verpflichtet, wenn

- a) der Kaufpreis der Bauwerke nicht höher als deren Bauwert (im Sinne des § 6 Abs 3 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes) ist und*
- b) mit dem Erwerber der Bauwerke ein Mietvertrag hinsichtlich des Mietgegenstandes geschlossen wird. Für den Abschluss eines solchen Mietvertrages gelten die Bestimmungen des § 11 dieses Vertrages.*

[...]

§ 11 Vorschlagsrecht

1. Der Mieter ist berechtigt, der Vermieterin innerhalb der Vertragsdauer für den Fall der beabsichtigten Veräußerung des Bauwerkes eine Person zum Mietvertragsabschluss vorzuschlagen.

2. In diesem Fall ist zunächst die Vermieterin berechtigt, das Bauwerk zum Bauwert gemäß § 10 Abs 4 lit a) zu erwerben. Im Streitfall über dessen Höhe ist die Bestimmung des § 10 Abs. 5 analog anzuwenden.

Übt die Vermieterin dieses Recht aus, steht dem Mieter kein wie immer gearteter Anspruch gegen die Vermieterin aus der Tatsache zu, dass die vorgeschlagene Person einen höheren Preis als den Bauwert zu zahlen bereit war.

[...]

3. Wenn die Vermieterin dieses Recht nicht ausübt, ist sie unter folgenden Voraussetzungen verpflichtet, mit dem vorgeschlagenen Nachmieter einen neuen Mietvertrag abzuschließen:

[...]

a) die Dauer des neuen Mietvertrags beträgt zehn Jahre, mieterseitige Option auf weitere 10 Jahre (analog § 4)

b) es liegen keine schwer wiegenden Gründe gegen die Person des Nachmieters vor, wobei das Vorliegen dieser Gründe von der Vermieterin im Einzelnen darzulegen ist.

c) wenn der Nachmieter für das Bauwerk keinen höheren als den der Vermieterin anzubietenden Kaufpreis bezahlt.

Liegt auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht vor, ist die Vermieterin zum Vertragsabschluss mit dem vorgeschlagenen Nachmieter nicht verpflichtet. Dem Mieter entstehen daraus keine wie immer gearteten Ansprüche gegen die Vermieterin.

[...]

§14. Auflösungsgründe

1. Die Vermieterin ist berechtigt, diesen Vertrag ohne Einhaltung einer Frist mit sofortiger Wirkung aufzulösen, wenn

a) der Mieter trotz Mahnung und Setzung einer vierwöchigen Nachfrist mit der Zahlung des Mietzinses oder sonstiger von ihm übernommener Verpflichtungen in Verzug gerät oder den Mietgegenstand zu einem anderen Zweck (§ 2) als vereinbart benützt

[...].

§15. Beendigung des Mietverhältnisses

1 Bei Beendigung des Mietverhältnisses hat der Mieter - unter Berücksichtigung der mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen normalen Abnutzung - den Mietgegenstand in gutem Zustand an die Vermieterin zurückzustellen. Sämtliche Schlüssel, auch die vom Mieter selbst angeschafften, sind der Vermieterin zu übergeben.

2 Vom Mieter hergestellte Bauwerke, Änderungen oder Investitionen sind nach Wahl der Vermieterin entweder entschädigungslos am Mietgegenstand zu belassen oder vom Mieter zu entfernen. In letzterem Fall sind die Beschädigungen der Substanz und eine allfällige Beeinträchtigung der Verwertungsmöglichkeit des Mietgegenstandes auf Kosten des Mieters zu beheben. Kommt der Mieter dieser Wiederherstellungspflicht nicht nach, ist die Vermieterin berechtigt, die erforderlichen Arbeiten auf seine Kosten vornehmen zu lassen. Der Mieter ist verpflichtet, so rechtzeitig die Liegenschaft zu räumen, dass der Mietgegenstand ab dem der Beendigung des Mietverhältnisses folgenden Tag weitervermietet werden kann.

[...].

5. Der Mieter verzichtet - sofern im Einzelfall keine gesonderte Vereinbarung getroffen wird - auf jeden Ersatzanspruch im Zusammenhang mit allfälligen, von ihm vorgenommenen Investitionen, Aufwendungen udgl. Ausdrücklich abbedungen werden die Ansprüche gemäß §§ 1097 und 1037 ABGB. Dieser Verzicht gilt nicht für eine Auflösung des Vertrages gemäß § 14 Punkt 2.

6. Der Mieter ist verpflichtet, bei Beendigung des Mietverhältnisses sämtliche Erklärungen und Unterschriften auf seine Kosten abzugeben, damit das Bauwerk ins Eigentum der Vermieterin oder einer von ihr namhaft gemachten Person übergehen kann. Davon ausgenommen sind nur die Fälle, dass die Vermieterin ihr Wahlrecht auf Entfernung des Bauwerkes ausübt oder das Bauwerk mit Zustimmung der Vermieterin gemäß § 10 an Dritte übertragen wird.

§16. Schlussbestimmungen

1. Die mit der Errichtung und mit der Vergebührung (€ 330,11) dieses Mietvertrages verbundenen Kosten trägt der Mieter, wobei die Kosten, die gewöhnlich mit der Begründung und/oder Beendigung von Miet- bzw Nutzungsverhältnissen zusammenhängen, grundsätzlich dem laufenden Verwaltungsaufwand zugerechnet werden, wofür ein einmaliger Pauschalbetrag in Höhe von € 850,00 in Rechnung gestellt wird.

[...]“

Das jährliche Nettoentgelt samt Nebenkosten beträgt (ohne Umsatzsteuer) für den Vertrag mit Herrn ***A*** € 3.216,10, für den Vertrag mit ***B1*** und Frau ***B2*** € 7.900,40.

Daneben haben die Mieter nach § 16 Abs. 1 der Verträge jeweils einen einmaligen Pauschalbetrag für den Verwaltungsaufwand iHv € 850,00 zu leisten.

2. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Vertragsurkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht.

Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Vertragsurkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtslage

Gemäß **§ 17 Abs. 1 GebG 1957** 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.

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 1957** bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß **§ 26 GebG 1957** gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, 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 und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist (BGBl. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBl. Nr. 116/1957, Z 2; BGBl. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.).

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1957** unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen einer Gebühr mit 1.v.H.

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs 2 GebG 1957** zählen einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957** sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen 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.

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG 1957** ist die Hundertsatzgebühr vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15.Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

§ 201 Abs. 1 BAO bestimmt Folgendes:

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

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

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

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

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

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

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

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

Vorliegen einer unrichtigen Selbstberechnung

In den gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist unstrittig, dass die Mietverträge nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gebührenpflichtig sind. Durch die Entscheidung VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005 ist geklärt, dass ein Mietvertrag wie der vorliegende über ein unbebautes Grundstück nicht nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG gebührenbefreit ist. Auch hier handelt es sich beim Bestandsobjekt um ein unbebautes Grundstück und ist Gegenstand des Mietvertrages somit die Miete einer Fläche. Bei einer Fläche handelt es sich aber nicht um „Wohnraum“ im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG. Die Festlegung des Vertragszweckes in § 2 Abs. 1 des Mietvertrages (Errichtung bzw. Belassung eines Superädifikates in Form eines Ferienhauses) und der zusätzlich vereinbarte Bauzwang für den Mieter bewirken keine Änderung des vereinbarten Mietgegenstandes laut dem für die Gebührenbemessung relevanten Inhalt des Mietvertrages.

Unstrittig sind weiters, die Höhe des jährlichen Nettoentgelts samt Nebenkosten (iHv € 3.216,10 beim Vertrag mit Herrn ***A*** sowie iHv 7.900,40 beim Vertrag mit ***B1*** und Frau ***B2***), die Vertragsdauer von 10 Jahren sowie die Tatsache, dass die Mieter nach § 16 Abs. 1 der Verträge jeweils einen einmaligen Pauschalbetrag für den Verwaltungsaufwand iHv € 850,00 zu leisten haben.

Die Bemessungsgrundlage beträgt daher bei Ansatz des jährlichen Entgelts zuzüglich einer Umsatzsteuer von 20% (so der Standpunkt des Finanzamtes)

- beim Vertrag mit Herrn ***A*** € 39.443,20

(€ 3.859,32 x 10 plus Einmalbetrag iHv € 850,00) und beträgt die Gebühr somit **€ 394,43**

- beim Vertrag mit ***B1*** und Frau ***B2*** € 95.654,80

(€ 9.480,48 x 10 plus Einmalbetrag iHv € 850,00) und beträgt die Gebühr somit **€ 956,55**

Nach dem Standpunkt der Bf. würde die Bemessungsgrundlage betragen:

- beim Vertrag mit Herrn ***A*** € 33.011,00

(€ 3.216,10 x 10 plus Einmalbetrag iHv € 850,00), ergibt eine Gebühr iHv **€ 330,11**

- beim Vertrag mit ***B1*** und Frau ***B2*** € 79.854,00

€ 7.900,40 x 10 plus Einmalbetrag iHv € 850,00), ergibt eine Gebühr iHv **€ 798,54**

Die für die beiden Bestandsverträge durchgeführten Selbstberechnungen (Selbstberechnung für den Vertrag mit ***A*** mit **€ 322,41**; Selbstberechnung für den Vertrag mit ***B1*** und Frau ***B2*** mit **€ 278,50**) erweisen sich daher unabhängig von der Frage der Einbeziehung

der Umsatzsteuer als unrichtig und liegen die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung nach § 201 BAO somit grundsätzlich bereits deshalb vor.

Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage

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, mit Hinweis auf die in Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren⁹ [2011] unter E 11 zu § 17 zitierte Judikatur).

Es ist ausschließlich anhand des Urkundeninhaltes zu prüfen, über welchen Gegenstand der Vertrag geschlossen wird (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005).

Der Bf. ist daher insofern beizupflichten, dass nach dem Urkundeninhalt Gegenstand des Mietvertrages hier eine unbebaute Liegenschaft ist.

Das ändert aber nichts daran, dass im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs 1 GebG die Umsatzsteuer im Sinne des UStG bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen ist, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist (vgl. Fellner, aaO, Rz 107 zu § 33 TP 5 GebG unter Hinweis auf VfGH 1.3.1974, B 344/73; VwGH 3.11.1986, 85/15/0130, und VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434).

Wird im Bestandvertrag die Möglichkeit eingeräumt, nach Vertragsabschluss die Miete umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, so ist die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer aufschiebend bedingt. Gemäß § 26 GebG sind aber bedingte Leistungen als unbedingt zu behandeln, woraus sich ergibt, dass in diesem Fall die Bewertung so zu erfolgen hat, als ob die Mieterin zur Zahlung des Mietentgeltes inklusive Umsatzsteuer unbedingt verhalten worden wäre (vgl. BFG 21.02.2025, RV/7100447/2022 unter Hinweis auf UFS 23.12.2003, RV/4540-W/02).

Es kommt für die Frage der Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage gerade nicht darauf an, ob die Vermieterin bei Vertragsabschluss nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit hatte, zur Steuerpflicht der Vermietungsumsätze zu optieren (vgl. dazu BFG 21.02.2025, RV/7100447/2022) oder ob die Vermieterin tatsächlich Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Entscheidend ist, ob nach dem Urkundeninhalt eine Überwälzung der Umsatzsteuer (wenn auch bedingt) an die Mieter vereinbart wurde.

Für Zwecke des § 26 GebG ist unbeachtlich, ob der Eintritt der (aufschiebenden oder auflösenden) Bedingung (das ungewisse Ereignis) vom Willen einer Partei (Potestativbedingung) oder vom Zufall (Zufallsbedingung) oder sowohl vom Parteiwillen als

auch vom Zufall (gemischte Bedingung) abhängt. Voraussetzung für die (sofortige) Berücksichtigung von bedingten Leistungen und Lasten nach § 26 ist jedoch, dass die bedingte Leistung (bzw Last) zivilrechtlich wirksam vereinbart worden ist (Bergmann/Wurm in Bergmann/Pinetz [Hrsg], GebG2, § 26, Tz 16f mwN). Das Gebührenrecht unterscheidet nicht zwischen den einzelnen möglichen Arten von Bedingungen (vgl. VwGH 11.11.2024, Ra 2024/16/0003; VwGH 18.12.1961, 867/61; 20.4.1967, 37/67, jeweils zu § 33 TP 5 GebG ergangen).

Wie die Bf. in ihrer Beschwerde selbst ausgeführt hat, wurde in § 4 (1) des Mietvertrages der Passus „... und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe“ in den Vertrag für den Fall aufgenommen, dass sich die gesetzlichen Bestimmungen für diese Leistungen ändern sollten oder die Finanzbehörde die unechte Steuerfreiheit nicht anerkennen sollte.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Umsatzsteuer als bedingte Leistung iSd § 26 GebG bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage als unbedingt behandelt und für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt.

Einbeziehung von Investitionskosten in die Bemessungsgrundlage

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage wird bemerkt, dass nach der ständigen Judikatur des VwGH auch Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer für das Bestandsobjekt verpflichtet hat und die entweder gleich bei ihrer Ausführung oder später bei Lösung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Bestandgebers fallen oder darin ohne Ersatzleistung an den Bestandnehmer verbleiben, wie z.B. Errichtungen baulicher Art, auch Neu-, Um- und Zubauten zum Bestandentgelt gehören. Die auf Grund des Bestandvertrages zu tätigen Investitionen sind Teil des Preises, der für die Überlassung des Gebrauches des Bestandsobjektes zu leisten ist (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 91 zu § 33 TP 5 GebG).

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsachen dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH 27.02.2025, Ra 2023/16/0113 unter Hinweis auf VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Auch die Errichtungskosten eines Gebäudes (Superädifikat) zählen zur Bemessungsgrundlage iSd § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG, wenn sich der Bestandnehmer zur Errichtung des Gebäudes

vertraglich verpflichtet hat. Regelt der Vertrag die Vermietung der Liegenschaft zu einem bestimmten Zweck und hält darüber hinaus vertraglich fest, ob und wenn ja, zu welchen Bedingungen die Bestandgeberin das von der Bestandnehmerin verpflichtend zu errichtende Superadifikat am Ende der Vertragsdauer übernehmen kann, liegt kein einheitlicher Vertrag über Vermietung und Grunderwerb vor und scheidet eine Anwendbarkeit der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG aus (vgl. BFG 17.07.2023, RV/7102498/2019).

Enthält die Urkunde nicht alle für die Gebührenbemessung bedeutsamen Umstände, sodass die Besteuerungsgrundlage nicht allein aus dem Urkundeninhalt ermittelt werden kann, und liegen auch nicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 GebG vor, ist der maßgebliche Sachverhalt in einem Ermittlungsverfahren festzustellen. So wird zB durch die Nichtanführung der Höhe des Entgeltes die Urkunde bloß unvollständig, aber nicht undeutlich, weshalb die nicht beurkundeten Umstände in einem Ermittlungsverfahren festzustellen sind.

Im gegenständlichen Fall enthalten die Vertragsurkunden in § 6 eine Verpflichtung der Mieter, innerhalb von 3 Jahren nach Abschluss des Mietvertrages ein Ferienwohnhaus zu errichten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wären daher noch Ermittlungen über die Höhe der Baukosten erforderlich, um die Höhe der Bemessungsgrundlage abschließend beurteilen zu können.

Da die angefochtenen Bescheide allerdings nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus verfahrensrechtlichen Gründen auszuheben sind (siehe dazu die nachstehenden Ausführungen) wird davon Abstand genommen, in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren noch Ermittlungen durchzuführen.

Vorliegen eines Antrages auf Festsetzung nach § 201 Abs. 1 Z. 2 BAO

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die "Quasirechtskraft" einer solchen Festsetzung durch Erklärung kann durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe nach den Vorgaben des § 201 BAO durchbrochen werden (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0039 , und 28.9.2011, 2007/13/0130). Ra 2019/16/0153, 12.11.2019

Eine Berichtigung von Selbstberechnungen ist gesetzlich nicht vorgesehen ist. Zur Biersteuer hat der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung VwGH 29.05.2019, Ro 2018/16/0013 ausgesprochen wie folgt:

„Erweisen sich die angemeldeten Biersteuermengen und die entsprechenden Beträge an Biersteuer im Wege der Selbstberechnung als unrichtig, kommt eine Festsetzung nach § 201 BAO des gesamten zu entrichtenden Biersteuerbetrages (und nicht nur eines

restlichen Nachforderungsbetrages - vgl. etwa VwGH 22.5.2014, Ro 2014/15/0008, und VwGH 20.10.2010, 2007/13/0065) in Betracht, wobei eine diesbezügliche rechtskonforme Gestaltung durch das Bundesfinanzgericht nachgeholt werden kann (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081). Im Übrigen sind die festzusetzenden Biersteuerbeträge nach dem normierten Erklärungszeitraum (Kalendermonat) aufzuschlüsseln (vgl. VwGH 18.12.2003, 2001/16/0122). Im Revisionsfall kam für die Monate der Jahre 2009 und 2010 und wohl jedenfalls für Jänner 2011 wegen Ablaufs des Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages für die Bescheide des Zollamtes vom 16. März 2012 lediglich eine Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO oder nach § 201 Abs. 3 Z 2 BAO idF vor dem VwG-AnpG BGBl. I Nr. 70/2013 in Betracht, was einen im Bescheid anzuführenden Wiederaufnahmsgrundes erfordert.“

§ 201 BAO erfordert zwar nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird (vgl. VwGH 24.1.2017, Ro 2016/16/0004). Dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom Bundesfinanzgericht ergänzt werden (vgl. hiezu VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0030, mwN sowie VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0047).

Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 26. November 2015, Ro 2014/15/0035). Das Gleiche muss im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO und entsprechenden Bescheiden nach § 202 BAO gelten (vgl. VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030).

Der Tatsachenkomplex, auf den die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme oder die von der Selbstberechnung abweichende Festsetzung stützt, muss aus dem Bescheid (allenfalls durch Verweis) erkennbar sein (vgl. VwGH 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 unter Hinweis auf VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Im gegenständlichen Fall stützte das Finanzamt die Festsetzung ausdrücklich auf § 201 Abs. 2 Zi. 2 BAO und ging somit von einem Antrag der Abgabepflichtigen aus.

Die Bf. hat dem FA allerdings nur mittels mehrere E-Mails bekannt gegeben, dass ihr bei der Selbstberechnung für 2 Bestandverträge ein Irrtum unterlaufen sei. Diese E-Mails stellen aber keine Anträge iSd § 201 BAO auf Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe dar.

Bei einem Antrag iSd § 201 BAO auf Festsetzung einer Selbstbemessungsabgabe handelt es sich um ein Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO (Anbringen zur Geltendmachung von Rechten) und ist dieses - vorbehaltlich der (hier nicht anwendbaren) Bestimmungen des Abs. 3 - grundsätzlich schriftlich beim FA einzubringen.

Gemäß § 86a Abs. 1 1. und 2. Satz BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegrafisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesminister für Finanzen kann zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf.

Gemäß § 86a Abs. 2 lit. a BAO kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung im Sinne des Abs. 1 erster Satz bestimmen, dass unter welchen Voraussetzungen welche Arten der Datenübertragung an die Abgabenbehörden und das Verwaltungsgericht zugelassen sind.

Auf § 86a Abs. 2 BAO stützen sich die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern zur Einreichung von Anbringen an das Bundesministerium für Finanzen, an die Verwaltungsgerichte sowie an die Finanzämter, das Zollamt Österreich und das Amt für Betrugsbekämpfung, BGBl Nr. 494/1991 idF BGBl II Nr. 579/2020 und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form, BGBl II Nr. 97/2006 idF BGBl II Nr. 190/2022.

Die erstgenannte Verordnung regelt die Einreichung von Anbringen unter Verwendung eines Telekopierers (Telefax).

Die zweitgenannte Verordnung ist im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Anbringen von der Bf. nicht über FinanzOnline eingebracht wurden.

Eine Verordnung, welche die Einbringung von Anbringen per E-Mail zulassen würde, ist nicht ergangen.

Einer E-Mail kommt im Anwendungsbereich der BAO nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung gemäß § 85 BAO zugängliche Eingabe handelt. Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Die E-Mails der Bf. ans FA vom 23.02.2023 und vom 31.5.2023 sind daher nicht als Antrag auf Festsetzung der Bestandvertragsgebühr zu qualifizieren und ist daher die auf die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Zi. 2 BAO gestützte Festsetzung der Gebühr rechtswidrig.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wenn ein antragsgebundener Verwaltungsakt ohne Antrag erging, hat eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides als meritorische Beschwerdeerledigung zu erfolgen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Rz 5 mit Hinweis auf VwGH 28.6.2001, 2001/16/0182).

Eine Abänderung des angefochtenen Bescheides in eine amtswegige Maßnahme kommt nach Ansicht der erkennenden Richterin nicht in Betracht, weil damit die „Sache“ überschritten werden würde.

Im zu ***ErfNr 1*** besteuerten Fall (Mietvertrag mit ***A***) kommt hinzu, dass zwischen der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das FA am 08.06.2022 und der Erlassung des Bescheides am 27.7.2023 mehr als 1 Jahr vergangen ist und scheidet daher eine auf § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO gestützte amtswegige Festsetzung von vorneherein aus.

Für auf § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gestützte Festsetzungen müsste aus den Bescheiden ersichtlich sein, welcher konkrete Tatsachenkomplex dem Finanzamt erst nachträglich bekannt wurde. Derartige Angaben fehlen in den angefochtenen Bescheiden.

Die angefochtenen Bescheide sind daher aus verfahrensrechtlichen Gründen rechtswidrig und somit aufzuheben.

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.

Im gegenständlichen Fall war die Revision nicht zuzulassen, da die hier entscheidungswesentlichen Rechtsfragen über die Anforderungen an einen Bescheid nach § 201 BAO durch die Judikatur des VwGH (siehe insbesondere VwGH 24.1.2017, Ro 2016/16/0004 und VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030) geklärt sind.

Wien, am 23. Mai 2025