



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn BW, ADR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. April 2012 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr.***, StNr.*** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert als der Satz

"Die Festsetzung erfolgt gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig"
zu entfallen hat.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang

Am 13. Jänner 2012 wurde zwischen der VERMIETERIN als Vermieterin und Herrn BW als Mieter, im Folgenden kurz Bw. genannt, ein Mietvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

"§ 1 Mietgegenstand

(1) Die Vermieterin vermietet – unter der Bedingung der befristeten definitiven Bestellung des Mieters durch die Monopolverwaltung (Monopolverwaltung GmbH) zum Tabakverschleißer – an den Mieter, das im BAUWERK gelegen Lokal samt Nebenräumen (Raum Nr. 2.135, 1.156, 1.157 und 1.158) zum Betrieb einer Tabak Trafik (inkl. Lotto-Toto Annahmestelle) laut beiliegendem Plan der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet.

(5) Die Vermieterin übernimmt keine Haftung für die tatsächliche und/oder rechtliche Tauglichkeit der Bestandsache zu dem vom Mieter beabsichtigten Verwendungszweck sowie

für sonstige – nicht ausdrücklich bedungene - Eigenschaften des Mietobjekts. Es obliegt dem Mieter, die für den beabsichtigten Verwendungszweck erforderlichen behördlichen Bewilligungen selbst einzuholen.

(6) Der Bestellungsvertrag zum Tabakverschleißer laut § 1 (1) ist der Vermieterin unverzüglich nach Ausstellung durch die Monopolverwaltung in Kopieform zu übermitteln.

§ 2 Vertragsdauer

(1) Das Bestandverhältnis beginnt unter der Bedingung des § 1 (1) i.V.m. § 1 (6) dieser Vereinbarung und wird auf befristete Zeit abgeschlossen. Das Vertragsverhältnis beginnt mit 01.07.2012 (die faktische Inbetriebnahme wird für das 4. Quartal 2012 erwartet) und endet am 31.12.2014 ohne, dass es eines weiteren Zutuns der Parteien bedürfte.

(2) Beiden Vertragsteilen kommt das Recht zur Aufkündigung des Vertrages unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten mittels eingeschriebenen Briefes zu.

.....

§ 3 Mietzins, Kosten, Nebenkosten

(1) Der Mietzins besteht aus der Umsatzbeteiligung, den Betriebskosten samt öffentlichen Abgaben, den Heizkosten, der Verwaltungsabgabe (dzt. EUR 19,16/Monat zzgl. USt..... und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

(2) Die Vermieterin ist bei nachstehendem Jahresumsatz des Wertes der bezogenen Rauchwaren zu Brutto-Kleinverkaufspreisen ab dem der Geschäftsaufnahme folgenden Monatsersten, spätestens jedoch ab 01.01.2013 wie folgt am Umsatz beteiligt:

1 % bis zu einem Jahresumsatz von EUR 145.000,00, mindestens jedoch EUR 1.100,00 (Sockelbetrag)

1,5 % bis zu einem Jahresumsatz von

(3) a.

Zu Beginn des Mietverhältnisses (ab dem der geschäftsaufnahme folgenden Monatsersten, spätestens jedoch ab 01.01.2013) beträgt das monatliche Betriebskostenkonto EUR 580,00 zzgl. USt. In der jeweils gesetzlichen Höhe

(3) c Hinsichtlich der anfallenden Heizkosten erfolgt eine einmalige Rechnungslegung durch die Vermieterin und wird seitens der Vermieterin ein Heizkostenkonto in der Höhe von EUR 250,00 zzgl. USt. In der jeweils gesetzlichen Höhe festgelegt."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Gebührenanzeige

Am 17. Jänner 2012 wurde die über den Mietvertrag vom 13. Jänner 2012 errichtete Urkunde, die sowohl von der Vermieterin als auch vom Bw. unterschrieben wurde, dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Anzeige gebracht.

2.2. Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 24. April 2012 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. für den Bestandvertrag eine Gebühr nach [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) in Höhe von € 701,70 vorläufig fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 70.169,76 ausging. Zur Begründung führte das Finanzamt an:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig."

Mindestmietzins € 1.100 + Betriebskosten € 580 + Heizkosten € 250 + Verwaltungsabgabe € 19,16 x 30 Monate = € 58.474,80 + 20% Ust"

2.3. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass der Mietvertrag nie zustande gekommen und von ihm aufgekündigt worden sei. Er ersuche daher den Gebührenbescheid aufzuheben.

Der Berufung angeschlossen war ein an den Bw. adressiertes Schreiben der VERMIETERIN vom 20. März 2012 mit folgendem Inhalt:

"Wie haben ihr Kündigungsschreiben vom 8.3.2012 erhalten und bestätigen Ihnen die sofortige Aufkündigung des obgenannten Mietvertrages"

2.4 Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Gemäß [§ 17 Abs. 5 GebG](#) heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

In dieser Vorschrift (stenges Urkundenprinzip) kommt der Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann. Es ist unmaßgeblich, ob das beurkundete Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird.

Die angeführten Gründe führen daher nicht zu einer Aufhebung des gegenständlichen Gebührenbescheides. Infolge Aufkündigung des Rechtsgeschäftes wird die vorläufige Erledigung jedoch gemäß [§ 200 Abs 2 BAO](#) für endgültig erklärt. Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen."

2.5 Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. ergänzend Folgendes aus:

1. Die Festsetzung der Gebühr sei gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) erfolgt, in dem deklariert sei:

"Nach [§ 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."

Da er den Vertrag bei den NAME-VERMIETERIN bereits am 08.03.2012 gekündigt habe und das Vertragsverhältnis erst mit 01.07.2012 begonnen hätte, sehe er keine Wahrscheinlichkeit der

Abgabepflicht.

Die Abgabepflicht sei nicht wahrscheinlich, weil er zum einem kein Mietlokal besitze und zum anderen keine Einkünfte bzw. Ausgaben haben werde. Daher fehle die gesetzliche Grundlage für einen Gebührenbescheid.

2. Das Finanzamt bekomme die Gebühr dann vom tatsächlichen Mieter (TrafikantIn), den die Monopolverwaltung noch bestimmen müsse. Könne das Finanzamt bei mehreren Verträgen für ein und dasselbe Lokal, dieselbe Gebühr verrechnen (mehrfache Verrechnung)?

3. Er haben den Vertrag mit den NAME-VERMIETRIN im guten Gewissen unterschreiben, die notwendigen Informationen für die Bankfinanzierung zu erhalten. Leider seien ihm diese bis zu seiner Kündigung vorenthalten worden.

Daher hoffe er auf eine Kulanz und eine positive Erledigung seiner Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach [§ 15 Abs. 1 GebG](#) 1957 sind das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes und die Errichtung einer Urkunde über dieses Rechtsgeschäft Voraussetzungen für die Gebührenpflicht. Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG](#) 1957 entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Bestandvertrag -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung. Nur wenn ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf, so entsteht nach [§ 16 Abs. 7 GebG](#) 1957 die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung. Nach [§ 17 Abs. 4 GebG](#) 1957 ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

[§ 17 Abs. 5 GebG](#) 1957 bestimmt ausdrücklich, dass weder die Aufhebung des Rechtsgeschäftes noch das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld aufheben.

Nach diesen grundlegenden Bestimmungen des Gebührengesetzes ist Voraussetzung für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes, dass es gültig zu Stande gekommen ist und darüber eine Urkunde vorliegt. Die Frage des gültigen Zustandekommens ist in zivilrechtlicher

Betrachtungsweise zu lösen (VwGH 24.9.2002, [99/16/0310](#)). Der Bestandvertrag ([§ 1090 ABGB](#)) ist ein Konsensualvertrag, der mit der Einigung über Bestandsache, Bestandzins und Bestandszeit zu Stande kommt. Im gegenständlichen Fall kam mit Unterschriftsleistung durch die VERMIETERIN und den Bw. eine gültige Willenseinigung zu Stande, wonach ein bestimmtes Lokal (das auch in einem Plan näher dargestellt wurde) zu einem bestimmten Mietentgelt auf eine bestimmte Dauer von 30 Monaten vermietet worden ist. Dass die Willenseinigung nicht erfolgt oder mangelhaft geblieben sei, wurde vom Bw. nicht einmal behauptet und liegt nach dem Akteninhalt für diese Annahme auch kein Hinweis vor.

Selbst wenn die befristete definitive Bestellung des Mieters durch die Monopolverwaltung unterblieben sein sollte, verhindert dies nicht das Entstehen der Gebührenschuld. Eine Genehmigung von Mietverträgen durch die Monopolverwaltung ist gesetzlich nicht vorgesehen, weshalb die Bestellung des Mieters durch die Monopolverwaltung lediglich eine Bedingung einer der am Rechtsgeschäft beteiligten Personen darstellt, die gemäß [§ 17 Abs. 4 GebG](#) 1957 unmaßgeblich ist (vgl. dazu ua VwGH 27.11.2008, [2007/16/0179](#)).

Es ist im vorliegenden Fall für die gebührenrechtliche Beurteilung auch nicht entscheidend, dass der Bw. auf Grund der Kündigung des Mietvertrages kein Mietlokal "besitzt" und er keine Einkünfte daraus erzielen wird. Das Gebührengesetz knüpft die Abgabepflicht keineswegs an den wirtschaftlichen Erfolg des in einer Urkunde bezeugten Rechtsgeschäftes (vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71), sondern kommt es für die Rechtsgebühren nur auf das beurkundete Rechtsgeschäft und nicht darauf an, ob dieses Rechtsgeschäft aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wurde (vgl. VwGH 18.8.1994, [94/16/0044](#)). Es entspricht daher dem Gesetz, dass bei Abschluss von mehreren Bestandverträgen über ein und dasselbe Geschäftslokal mehrfach Gebührenpflicht ausgelöst wird.

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.

Ist die Ungewissheit (gemäß Abs. 1) beseitigt, so ist auf Grund des [§ 200 Abs. 2 BAO](#) die vorläufige Abgabenfestsetzung 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.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Sie ist gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jene der

Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und darf demgemäss den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Es steht ihr daher auch zu, bei Wegfall der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung in eine endgültige Festsetzung umzuändern.

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG](#) ist die Gebühr nach dem "Wert" zu bemessen, wobei unter "Wert" der Preis zu verstehen ist, um den der Bestandnehmer den Gebrauch der Bestandsache erhält, somit alle jene Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bestandgeber verpflichtet und die mit der Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Übernimmt der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs dieser Sache dienen, dann ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme der sonstigen Verpflichtungen des Bestandgebers leisten muss, gleichfalls ein Teil des "Preises" und damit auch der Gebührenbemessungsgrundlage (vgl. dazu u.a. VwGH 24.3.1994, [92/16/0129](#)).

Im gegenständlichen Fall hat sich der Mieter zur Leistung eines umsatzabhängigen Mietzinses sowie zur Leistung diverser Nebenkosten, wie Betriebskosten und einer Verwaltungsgebühr verpflichtet, sodass auch diese Leistungen einen Teil des "Preises" für die Überlassung der Bestandsache darstellen. Die Gebührenschuld ist im gegenständlichen Fall mit der Unterzeichnung des Mietvertrages am 13. Jänner 2012 entstanden, weshalb alle jene Leistungen, zu der sich der Mieter bei Vertragsabschluss (auch bedingt) verpflichtet hat der Gebührenbemessung zu Grunde zu legen sind.

Nach [§ 17 Abs. 3 BewG 1955](#) ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, [2368/64](#)).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder

Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, [96/16/0239](#), VwGH 29.1.1997, [96/16/0084](#)).

Es entspricht daher dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des [§ 200 Abs. 1 BAO](#), die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, [96/16/0239](#)). § 17 Abs. 3 BewG kann als Ausnahmeregelung zur Grundregel des [§ 200 Abs. 2 BAO](#) verstanden werden. Aus den im § 17 Abs. 3 BewG gebrauchten Worten "in Zukunft" und "voraussichtlich" im § 17 Abs. 3 BewG ist nämlich zu erkennen, dass der Jahreswert der Nutzungen oder Leistungen bereits vor Beseitigung der Ungewissheit - und zwar endgültig - zu ermitteln ist (vgl. VwGH 29.1.1997, [96/16/0084](#)).

Deshalb ist es bei Abschluss eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, rechtmäßig, die Gebühr nach [§ 33 TP 5 GebG](#) nur vorläufig (zB von der Mindestmiete) festzusetzen und später bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige zu ersetzen.

Im gegenständlichen Fall liegt durch die zwischenzeitlich erfolgte Kündigung keine Ungewissheit mehr vor und steht endgültig fest, dass die Gebühr ausgehend vom vereinbarten Mindestzins samt Nebenkosten in Höhe von monatlich € 58.474,80 zuzüglich 20% Umsatzsteuer zu bemessen ist. Es hat daher der Ausspruch "Die Festsetzung erfolgt gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig" zu entfallen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Februar 2013