



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. April 2010, Erfassungsnummer x1, StNr. x2 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz 1957, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 5 GebG $1,291.641,52 \times 1\% =$ **12.916,42 Euro**.

Der mit dieser Entscheidung festgesetzte Mehrbetrag der Abgaben war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

Überblick

1. Streitpunkt
2. Verfahrensablauf
 - 2.1. Verfahren vor dem Finanzamt
 - 2.2. Berufung
 - 2.3. Berufungsvorentscheidung
 - 2.4. Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz
3. Beweise
4. Sachverhalt
5. Rechtliche Beurteilung
 - 5.1. § 33 TP 5 GebG
 - 5.2. Bemessungsgrundlage
 - 5.3. Die Rechtsprechung des VwGH

5.4. Die Förderung ist in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen

5.6. Die Förderung ist in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen

6. Zusammenfassung

1. Streitpunkt

Strittig ist in diesem Fall, ob die von der Gemeinde zu den Gesamtinvestitionskosten erbrachte Förderung der Bemessungsgrundlage für die Vergebührung des Bestandsvertrages hinzuzurechnen ist und ob diese in voller Höhe der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen ist oder aliquotiert für drei Jahre.

2. Verfahrensablauf

Die Bw., als Vermieter und nunmehrige Berufungswerberin schloss mit der M, als Mieter am 07.06.2006 einen als Immobilien-Leasingvertrag bezeichneten Bestandvertrag.

2.1. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Abschluss dieses Bestandsvertrages wurde dem Finanzamt am 08.06.2006 von der Berufungswerberin (im Folgenden kurz Bw.) angezeigt.

Mit Bescheid vom 01.02.2007 wurde die Gebühr für das Rechtsgeschäft gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit EUR 6.051,57 festgesetzt, da nach dem Ermittlungsverfahren der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Am 29.01.2009 stellte das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung, in dem die Bw. aufgefordert wurde, nachfolgende Fragen zu beantworten, um so eine endgültige Gebührenfestsetzung mittels Bescheid zu ermöglichen:

1. Wurden die Gesamtinvestitionskosten bereits abgerechnet, und wenn ja, auf welche Höhe beliefen sich diese?

2. Ersuchen um Bekanntgabe der tatsächlichen monatlichen Miete inkl. USt nach Endabrechnung der Gesamtinvestitionskosten.

3. Wurde eine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung bzw. ein nicht rückzahlbarer Baukostenzuschuss geleistet? Falls ja, auf welche Höhe belief sich dieser?

4. Ersuchen um Bekanntgabe der durchschnittlichen monatlichen Betriebs- und Nebenkosten inkl. USt lt. Pkt. IX des Vertrages.

Am 09.02.2009 ersuchte die Bw. telefonisch um Fristverlängerung zur Beantwortung der an sie gestellten Fragen, da es noch keine Endabrechnung der Gesamtinvestitionskosten gebe. Daher erfolgte ein neuerliches Ersuchen des Finanzamtes mit den oben aufgelisteten Fragen am 02.11.2009. Auch für dieses wurde eine neuerliche Fristverlängerung zur Beantwortung gewährt und erging ein weiteres Ersuchen mit den oben aufgelisteten Fragen am 22.03.2010,

in welchem eine Frist bis 29.04.2010 zur Beantwortung dieser Fragen gesetzt wurde. Mit Schreiben vom 29.03.2010, eingelangt am 31.03.2010, beantwortete die Bw. die Fragen und gab bekannt, dass

Zu **Frage 1)**: die Gesamtinvestitionskosten bereits abgerechnet worden seien und EUR 5.890.661,69 betragen würden,

Zu **Frage 2)**: sich die tatsächliche monatliche Miete inklusive USt nach Endabrechnung der Gesamtinvestitionskosten auf EUR 21.069,42 beliefe,

Zu **Frage 3)**: eine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung bzw. nicht rückzahlbarer Baukostenzuschuss in Höhe von EUR 353.000,-- netto geleistet worden sei.

Frage 4): Die durchschnittlichen monatlichen Betriebs- und Nebenkosten inklusive USt wurden nicht bekannt gegeben.

In weiterer Folge setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 20.04.2010 die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig in Höhe von EUR 12.200,24 fest und führte aus, die festgesetzte Gebühr berechne sich mit 1% von einer Bemessungsgrundlage von EUR 1.220.024,04. Die Betriebskosten seien mangels Bekanntgabe der tatsächlichen Höhe gemäß § 184 BAO geschätzt worden. Die Höhe der Bemessungsgrundlage setze sich aus der bekanntgegebenen monatlichen Miete in Höhe von EUR 21.069,42 zuzüglich USt und den geschätzten monatlichen Betriebs- und Nebenkosten in Höhe von EUR 1.053,47 zusammen. Aufgrund der unbestimmten Dauer des Vertrages sei dieses monatliche Entgelt mit dem dreifachen Jahreswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wobei der Bemessungsgrundlage auch die nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung bzw. der nicht rückzahlbare Baukostenzuschuss inklusive USt hinzuzurechnen sei. Die Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage betrage daher EUR 12.200,24. Da bisher lediglich eine Gebühr von EUR 6.051,57 vorgeschrieben gewesen sei, ergebe sich eine Nachforderung in Höhe von EUR 6.148,67.

2.2.Berufung

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. am 19.05.2010, eingelangt am 19.05.2010, fristgerecht eine als „Einspruch gegen den Gebührenbescheid“ bezeichnete Berufung und führte aus, dass die nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung bzw. der nicht rückzahlbare Baukostenzuschuss inklusive USt analog der Miete und Betriebskosten ebenfalls nur aliquotiert für 36 Monate in die Bemessungsgrundlage einzurechnen sei, da diese nur auf die Laufzeit aufgeteilt angerechnet werden könne und diese somit nur mit EUR 52.949,88 netto der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen sei.

Am 02.06.2010 ersuchte das Finanzamt neuerlich um Ergänzung und bat um Bekanntgabe der Nutzfläche des Gebäudes sowie die Höhe der zu erwartenden Kosten für das Ausmalen bei Beendigung des Bestandvertrages, wie dies als Pflicht des Mieters in Pkt. XX. des Vertrages vereinbart worden sei. Dort sei nämlich festgelegt, dass das „Leasingobjekt“ in gereinigtem und ausgemaltem Zustand bei Beendigung des Vertrages an den Bestandgeber zurückzustellen sei. Derzeit gehe das Finanzamt von einem Wert von EUR 11,-- pro m² Nutzfläche aus.

Am 25.08.2010 gab die Bw. bekannt, dass die Nutzfläche 6.510,68 m² betrage, nähere Angaben zu den Kosten für das Ausmalen machte die Bw. nicht.

2.3. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 01.09.2010 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 20.04.2010 ab und setzte die Rechtsgeschäftsgebühr mit EUR 12.916,42 fest. In der gesondert ergangenen Bescheidebegründung vom 07.09.2010, zugestellt am 09.09.2010, legte das Finanzamt dar, dass eine Mietvorauszahlung nur dann anteilig (aliquotiert für unbestimmte Dauer) in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sei, wenn vertraglich vereinbart werde, dass im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung ein Anspruch auf Rückzahlung der noch offenen Mietvorauszahlung bestehe. Hingegen sei in diesem Fall eine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung vereinbart worden. Zu der Erhöhung des Entgelts um das vom Mieter bei Vertragsbeendigung zu erbringende Ausmalen des Bestandsobjektes führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 33 TP 5 GebG in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr sämtliche -auch einmalige Leistungen-, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer im Bestandvertrag verpflichtet habe, einzubeziehen sei. Die von der Bw. erhobene Berufung werde daher als unbegründet abgewiesen und die Rechtsgeschäftsgebühr wie oben dargestellt abgeändert.

2.4. Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz

Die Bw. stellte am 22.09.2010, eingelangt am 29.09.2010, fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde in zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass es sich bei dem Betrag von EUR 353.000,-- netto nicht um eine Mietvorauszahlung, sondern um eine öffentliche Förderung handle, die für die Gebührenfestsetzung unbeachtlich sei und daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen sei.

3. Beweise

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Akt des Finanzamtes sowie den von der Berufungswerberin vorgelegten Vertrag vom 07.06.2006, dem Schreiben der Berufungswerberin vom 29.03.2010 und dem Schreiben der Berufungswerberin vom 25.08.2010.

Über die Berufung wurde erwogen:

4. Sachverhalt

Die Bw. als Vermieter schloss mit der Mieterin am 07.06.2006 einen als Immobilien-Leasingvertrag bezeichneten Bestandvertrag. In diesem wurde vereinbart, dass gemäß **Punkt I.1.** des Vertrages die Grundfläche der neu zu begründenden Baurechtseinlage bezüglich der Liegenschaften EZ 6, EZ 7 und EZ 53, sämtliche GB x3, im unverbürgten Gesamtausmaß von ca. 18.234 m², mitsamt dem darauf befindlichen Bauwerksbestand (Leasingobjekt Ia) sowie die vom Vermieter nach den Plänen und der Baubeschreibung des Architekten D.I., vom 28.02.2006, Plannr. x4, durchzuführenden Um- und Zubauten (Leasingobjekt Ib) zur Vermietung gelangen.

Der Vertrag beginnt gemäß **Punkt II.** mit Unterzeichnung desselben durch die Vertragsparteien und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Punkt VI. des Vertrages bestimmt die Gesamtinvestitionskosten und lautet auszugsweise:

„1. Die Gesamtinvestitionskosten bestehen aus sämtlichen Kosten, welche der Vermieter für die Verschaffung der Verfügungsgewalt über das Leasingobjekt Ia (inklusive der Bauzinsvorauszahlung nach dem Baurechtsvertrag), die Planung und die Errichtung des Leasingobjektes Ib aufgewendet haben wird, sowie den mit der Finanzierung dieser Aufwendungen im Zusammenhang stehenden Kosten und Gebühren aller Art einschließlich eines Finanzierungsgebührenäquivalents von pauschal 0,8% i.H. des vom Vermieters aufzubringenden Finanzierungsvolumens.

2. Für die Errichtung des Leasingobjektes Ib wird aller Voraussicht nach eine öffentliche Förderung in der Höhe von EUR 353.000,-- erzielt werden. Der Mieter ist verpflichtet, einen Gemeinderatsbeschluss hinsichtlich dieser Förderung herbeizuführen und sich um die Förderung zu bemühen. Der Mieter hat dem Vermieter jede die Förderung betreffende Information unverzüglich weiterzugeben. Die tatsächlich dem Vermieter zu Gute gekommene Förderung reduziert die Investitionskosten, die auf die Verschaffung der Verfügungsgewalt über das Leasingobjekt Ia und die Planung und die Errichtung des Leasingobjektes entfallen (vorläufige Investitionskosten). Die solcherart reduzierten Investitionskosten betragen nach vorläufiger Berechnung exklusive Umsatzsteuer EUR 5.294.000,--, wovon EUR 847.000,-- auf das Leasingobjekt Ia entfallen. Sollte eine Förderung nicht oder nicht in der genannten Höhe dem Vermieter zugutegekommen sein, so reduzieren sich die Gesamtinvestitionskosten entsprechend weniger oder gar nicht; sämtliche hieraus allenfalls entstehende Kosten, Gebühren, Steuern und Abgaben trägt der Mieter. Eine Überschreitung dieser vorläufigen Investitionskosten bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Vermieters. Verweigert der Vermieter seine Zustimmung, so kann der Vermieter entweder vom Mieter den die vorläufigen Investitionskosten übersteigenden Betrag als nicht zurückzahlbaren Baukostenzuschuss oder

als nicht zurückzahlbare Mietvorauszahlung verlangen oder den Vertrag gemäß Punkt XVII.3. auflösen. Gesamtinvestitionskostenmindernde Förderungen werden zum jeweiligen Zuzählungszeitpunkt bei der Mietenberechnung berücksichtigt.

3. Die endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten werden durch den Vermieter festgestellt, sobald das Leasingobjekt Ib übergeben ist und sämtliche mit der Anschaffung und Errichtung des Leasingobjektes in Zusammenhang stehenden Leistungen und Lieferungen abgerechnet sind."

Punkt VII. Miete lautet auszugsweise:

„1. Der Mieter hat dem Vermieter ab Übernahme des Leasingobjektes Ib eine Miete zu bezahlen. Die Miete errechnet sich unter Zugrundelegung der Gesamtinvestitionskosten, der kalkulatorischen Abschreibung auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjekts vor Abzug der Förderung gemäß Punkt VI. Absatz 2 (kurz kalkulatorische Abschreibung) und des vereinbarten Finanzierungskostenersatzes. Die Gesamtinvestitionskosten sind in Punkt VI. definiert. Die kalkulatorische Abschreibung wird mit 2,5% festgelegt. Der mtl.dek.klm./360 gerechnete Finanzierungskostenersatz ist der in den Absätzen 7 und 8 definierte, veränderliche Basiszinssatz zuzüglich eines Aufschlages von 0,2102 %-Punkten, aufgerundet bei der Anpassung auf ein Zehntelprozent."

[...]

„5. Unter Zugrundelegung der vorläufigen nach Maßgabe von Punkt VI. Absatz 2 reduzierten Investitionskosten und eines Basiszinssatzes von 2,656% (siehe Absatz 8) errechnet sich eine vorläufige Miete in der Höhe von EUR 13.341,21 p.m. zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer.

6. Nach Feststellung der endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten wird die Höhe der Miete mit Wirkung ab Fälligkeit der ersten Miete unter Zugrundelegung der endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten neu berechnet. Überschreiten die endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten die vorläufigen Investitionskosten, ist der Vermieter berechtigt, für den übersteigenden Teil einen Finanzierungskostenersatz in Höhe der dem Vermieter zur Verfügung stehenden Refinanzierungskondition zuzüglich eines Aufschlages auf diese von 0,0878 %-Punkte mtl.dek.klm./360 anzusetzen.

7. Als Basiszinssatz dient der EURIBOR für 6 Monate, 11.00 Uhr Brüsseler Zeit lt. Reuters-Seite „EURIBOR". Wird dieser nicht mehr veröffentlicht, so ist als Maßstab der Berechnung eine von einer anderen offiziellen Stelle oder von einer namhaften österreichischen Bank vorgenommene Geldmarkt-Berechnung heranzuziehen.

8. Der Basiszinssatz beträgt zunächst 2,656 % (das ist der Wert des EURIBOR für 6 Monate vom 20.01.2006). Der Wert des Basiszinssatzes ändert sich erstmals zum Monatsersten, der der Übergabe des Leasingobjektes Ib folgt, und in der Folge jeweils zum 01.02. und 01.08. eines jeden Jahres (Anpassungstichtage). Die Änderung des Wertes des Basiszinssatzes erfolgt dergestalt, dass ab dem Anpassungstichtag jeweils der Wert des EURIBOR für 6 Monate, der an den dem Anpassungstichtag vorangegangenen 01.01. bzw. 01.07. veröffentlicht wird, zum neuen Wert des Basiszinssatzes wird. Sollte der dem Anpassungstichtag vorangegangene 01.01. bzw. 01.07. kein Bankarbeitstag sein, so ist der Wert des diesem Tag vorangehenden Bankarbeitstages heranzuziehen. Die Änderung des Basiszinssatzes bewirkt eine Änderung der Höhe der Miete. Der Vermieter errechnet diese zu jedem Anpassungstichtag und teilt dem Mieter die neue Höhe der Miete mit. Die Änderung (Anpassung) der Miete wird unabhängig vom Zeitpunkt der Mitteilung zum jeweiligen Anpassungstichtag wirksam."

[...]

„13. Zusätzlich hat der Mieter dem Vermieter alle Kosten zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer zu ersetzen, die dem Vermieter aufgrund der Bestimmungen des Baurechtsvertrages (Punkt I. Absatz 2) anfallen und angefallen sind, mithin insbesondere den laufenden Bauzins und den vom Vermieter bereits bezahlten Bauzins. Ausgenommen hievon ist allerdings die Bauzinsvorauszahlung.“

Punkt IX. Betriebs- und Nebenkosten lautet:

„1. Sämtliche das Leasingobjekt betreffende Betriebs- und Nebenkosten samt allfälliger Umsatzsteuer gehen zu Lasten des Mieters und sind von ihm direkt zu begleichen. Etwaige dem Vermieter vorgeschriebene und von diesem bezahlte Betriebs- und Nebenkosten sind diesem seitens des Mieters binnen 8 Tagen nach Zugang der Rechnung beim Mieter zu ersetzen. Der Vermieter hat das Recht, die Betriebs- und Nebenkosten die ihm vorgeschrieben werden, pauschaliert monatlich zu verrechnen. Diesfalls hat der Mieter auf die Betriebs- und Nebenkosten monatlich im Voraus jenen Betrag vorschussweise zu bezahlen, den der Vermieter aufgrund der voraussichtlichen Erfordernisse jeweils festsetzt.“

[...]

„2. Unter Betriebs- und Nebenkosten sind alle Aufwendungen zu verstehen, die für einen ordnungsgemäßen Betrieb und eine ordentliche Bewirtschaftung des Leasingobjektes erforderlich sind, sowie sämtliche Kosten, die dem Vermieter aus seiner Rechtsstellung zum Leasingobjekt anfallen und nicht in die Gesamtinvestitionskosten eingerechnet werden. Zu diesen Aufwendungen gehören jedenfalls die in den §§ 21 ff MRG in der jeweils geltenden Fassung aufgezählten und insbesondere nachfolgend genannte Posten:

- a) Die Gebühren für den Anschluss an das Wasser- und Kanalnetz, Wasser- und Kanalbenutzungsgebühren, die Kosten für die Behebung von Kanalverstopfungen und sonstigen Rohrgebrechen*
- b) Die Kosten für die Mülltrennung, Müllabfuhr (inklusive Altpapierbeseitigung und Beseitigung sonstiger Reststoffe wie Altglas etc.), die Kosten der Entsorgung von Abfällen, die nicht durch die Müllabfuhr entsorgt werden*
- c) die Kosten für Schädlingsbekämpfung*
- d) die Kosten der Kaminkehrung*
- e) alle Steuern, Abgaben, Gebühren, sowie Lasten jeder Art, die dem Vermieter in seiner Eigenschaft als Eigentümer des Leasingobjektes erwachsen, insbesondere Grundsteuern und allfällige Bodenwertabgaben*
- f) die Kosten für den Anschluss an das Stromnetz, den Betrieb und die Erhaltung der elektrischen Einrichtungen des Leasingobjektes und aller angeschlossenen Nebenanlagen einschließlich der Kosten des erforderlichen Ersatzes von Beleuchtungskörpern sowie die für das Leasingobjekt eventuell vorgeschriebenen Gebrauchsgebühren und Bezugskosten*
- g) die Kosten für den Betrieb und die Erhaltung aller technischen Einrichtungen wie Heizung, Warmwasseranlage Be- und Entlüftung, Klimatisierung und Aufzugsanlagen*
- h) die Kosten für den Anschluss an das öffentliche Gasnetz und den Gasbezug*
- i) die Kosten der Anlagen und Einrichtungen, die der Verschönerung des Leasingobjektes dienen (z.B. Grünanlagen)*
- j) die Kosten der Betreuung, Bewachung und Wartung der Innen- und Außenanlagen*

k) die Kosten der Reinigung, Schneeräumung und Bestreuung der Verkehrsflächen (Parkplätze, Fahr- und Gehwege)

l) die Kosten aller abgeschlossenen Versicherungen (gemäß Punkt V. Absatz 2)

m) die Kosten für die allfällige Hausverwaltung"

Punkt XX. Rückgabe des Leasingobjekts lautet auszugsweise:

„1. Bei Beendigung des Vertrages ist das Leasingobjekt in gereinigtem und ausgemaltem Zustand zurückzustellen. Für fehlendes oder beschädigtes Zubehör zum Leasingobjekt hat der Mieter Ersatz zu leisten.“

[...]

Nach Abrechnung der Gesamtinvestitionskosten betragen diese EUR 5.890.661,69. Da eine Förderung in Höhe von EUR 353.000,-- netto gewährt wurde, beträgt die monatliche Miete inklusive USt EUR 21.069,42. Über die monatlichen Betriebskosten gibt es keine Aufstellung. Die Nutzfläche, die bei Rückgabe des Bestandsobjektes auszumalen ist, beträgt 6.510,68 m², jedoch gibt es keine Angaben, in welcher Höhe die Kosten dafür pro m² anfallen werden.

5. Rechtliche Beurteilung

5.1. § 33 TP 5 GebG

Gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz 1957 („GebG“) unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer bestimmten unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert Im Allgemeinen 1 v.H., beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.

§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG in der geltenden Fassung ordnet an, dass jedenfalls alle Miet- oder Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB zu beurteilen sind, darüber hinaus, aber auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des § 1090 erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden, der Gebühr unterliegen.

Von § 33 TP 5 GebG sind daher auch gemischte Rechtsgeschäfte, die sowohl Elemente eines Bestandvertrags als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, dann erfasst, wenn sie die für Bestandverträge charakteristischen Merkmale enthalten und somit eine Art Bestandvertrag darstellen. (VwGH 21.03.2002, 99/16/0160)

Das Wesen einer Vereinbarung iSd § 33 TP 5 GebG besteht darin, eine Sache auf bestimmte Zeit gegen Entgelt zum Gebrauch zu erhalten, wobei es gleichgültig ist, auf welche Weise aus der übergebenen Sache Nutzen gezogen wird. (VwGH 19.12.1986, 85/15/0249-0253)

Dass in diesem Fall der Bestandvertrag als Leasingvertrag bezeichnet wurde, ändert an seiner rechtlichen Qualifikation als Bestandvertrag nichts, da in dem Vertrag nicht einmal eine Kaufoption nach einer gewissen Mietdauer eingeräumt wurde.

5.2. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge setzt sich aus dem Entgelt und der Bestandsdauer zusammen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zählen zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 75 und 76 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

So fallen neben dem Mietzins die Umsatzsteuer vom Mietzins, Betriebskosten für Wasser, Heizung und Müllabfuhr, eine Investitionsabläse, der Wert vom Bestandnehmer vorzunehmender baulicher Veränderungen oder Erhaltungsmaßnahmen, Mietzinsvorauszahlungen und Baukostenbeiträge und Darlehensannuitäten in die Bemessungsgrundlage. (vgl. *Frotz Hügel Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 5 GebG und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH)

Ebenfalls zur Bemessungsgrundlage zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches. Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes 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 Bestandsache dienen, dann ist auch ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 75 und 76).

5.3. Rechtsprechung des VwGH

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/16/0111 festgehalten, dass „für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG nicht entscheidend ist, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist viel mehr, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.“ Strittig war in diesem Fall, ob die Verpflichtung des Mieters zum Abschluss eines Wärmeenergiebezugsvertrages sowie zum Ausmalen der Wohnung nach

Beendigung des Mietverhältnisses in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sind. Hierzu hat der VwGH festgehalten, dass diese Leistungen in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, da ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht. Der VwGH sah in der durch den Mieter eingegangenen Verpflichtung zum Abschluss des Wärmeenergiebezugsvertrages eine besondere Leistung, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtete, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, wenn auch die gegenüber dem Bestandgeber eingegangene Verpflichtung darin bestanden hat, den Energiebezugsvertrag mit einem Dritten abzuschließen und das Entgelt aus dem Energiebezugsvertrag an einen Dritten zu entrichten. Ebenso beurteilte der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112, die Verpflichtung zum Abschluss einer „ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung“. Auch hier war diese Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

5.4. Die Förderung ist in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen

Die Bw. hat in ihrem Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz geltend gemacht, dass eine öffentliche Förderung nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

In Punkt VI. des Vertrages wurde jedoch vereinbart, dass der Mieter sich verpflichtet, einen Gemeinderatsbeschluss hinsichtlich einer Förderung in Höhe von EUR 353.000,-- zu erzielen. Sofern diese Förderung erzielt wird, reduziert sie die Investitionskosten, von deren tatsächlicher Höhe sich die Miete berechnet. Sollte ein solcher Beschluss nicht erwirkt werden und keine Förderung oder nicht in oben genannter Höhe erfolgen, so verpflichtet sich der Mieter sämtliche hieraus allenfalls entstehende Kosten, Gebühren, Steuern und Abgaben zu tragen. Des Weiteren reduzieren sich die Gesamtinvestitionen nicht oder entsprechend weniger. Die um die Förderung reduzierten vorläufigen Investitionskosten betragen netto EUR 5.294.000,--, wovon EUR 847.000,-- auf das Leasingobjekt Ia entfallen. Eine Überschreitung dieser vorläufigen Investitionskosten bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Vermieters. Verweigert der Vermieter seine Zustimmung, so kann der Vermieter den die vorläufigen Investitionskosten übersteigenden Betrag als nicht zurückzahlbaren Baukostenzuschuss oder als nicht zurückzahlbare Mietvorauszahlung verlangen oder den Vertrag gemäß Punkt XVII.3. auflösen.

Der Begriff der Förderung wird als Oberbegriff für Subvention und Beihilfe verwendet. Eine Subvention im verwaltungsrechtlichen Sinn ist nach Lehre und Rechtsprechung eine vermögenswerte Zuwendung aus öffentlichen Mitteln, die ein Verwaltungsträger oder eine andere mit der Vergabe solcher Mittel betraute Institution einem Privatrechtssubjekt

zukommen lässt, sofern sich dieses statt zur Leistung eines marktmäßigen Entgelts zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen subventionsgerechten Verhalten bereit erklärt. (vgl. *Rebhahn*, Beihilfen- und Subventionsrecht, samt Verweisen, in: Raschauer (Hrsg), Grundriss des österreichischen Wirtschaftsrechts (1998) Rz 801 f). Als Beihilfe sind hingegen alle staatlichen oder aus staatlichen Mitteln gewährten Vergünstigungen zu verstehen, die ein bestimmtes Unternehmen oder bestimmte Produktionszweige begünstigen. (*Rüffler*, Privatrechtliche Probleme der Subventionsgewährung: Der Einfluss des Gleichheitssatzes auf den Rechtsschutz im Subventionsrecht, JBl 2005, 409). Für die Begünstigung ist wesentlich, dass die Maßnahme die Belastungen vermindert, die der Unternehmer normalerweise zu tragen hat. Als Mittel kommt jede Maßnahme in Betracht, die dem Empfänger einen vermögenswerten Vorteil bringt. (vgl. *Rebhahn*, Beihilfen- und Subventionsrecht, samt Verweisen, in: Raschauer (Hrsg), Grundriss des österreichischen Wirtschaftsrechts (1998) Rz 807)

In diesem Fall hat die Mieterin die Verpflichtung übernommen, einen Gemeinderatsbeschluss über die Gewährung einer Förderung in Höhe von bis zu EUR 353.000,-- herbeizuführen. Der vermögenswerte Vorteil auf Seiten der Bw. besteht in Form einer monetären Zuwendung, die durch einen zu erwirkenden Gemeinderatsbeschluss gewährt werden soll und auch gewährt wurde.

Diese Verpflichtung und die daraus resultierende Förderung steht auch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Inbestandgabe des Bestandobjektes und auch im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes. Dies ergibt sich schon aus dem Vertragstext, wonach sich die Höhe der Miete nach den Gesamtinvestitionskosten berechnet und diese von der Gewährung und der Höhe einer eventuell gewährten Förderung abhängen. Die von der Bw. übernommene Verpflichtung steht somit in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache.

Richtig ist, dass sich in den oben angeführten Erkenntnissen des VwGH der Mieter verpflichtete, eine Leistung gegenüber Dritten zu erbringen, um in den Genuss des Bestandrechts zu kommen. Wenn aber die Verpflichtung eine Leistung gegenüber einem Dritten zu erbringen, als in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Gegenleistung betrachtet wird und eine Einbeziehung in die gebührenrechtliche Bemessungsgrundlage eines Bestandvertrages zur Folge hat, so ist umso mehr eine Verpflichtung des Mieters, dafür Sorge zu tragen, dass der Vermieter von dritter Seite eine Leistung erhält, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Schließlich führt die Erfüllung der Verpflichtung des Mieters zu einem leistungswerten Vorteil auf Seiten des Vermieters. Daher ist die Förderung in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.

5.5. Die Förderung ist in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen

Die Bw. hat in ihrer Berufung vorgebracht, dass die in der Entscheidung als nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung bezeichnete Förderung nur aliquotiert im Ausmaß von 36 Monatsraten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sei, da es sich um einen unbefristeten Mietvertrag handle, und daher die Bestanddauer mit dem dreifachen des Jahreswertes zu bemessen sei.

Das Finanzamt hat hierzu in seiner Berufungsvorentscheidung bereits ausgesprochen, dass eine Mietvorauszahlung nur dann anteilig (aliquotiert für unbestimmte Dauer) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist, wenn vertraglich vereinbart wird, dass im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung ein Anspruch auf Rückzahlung besteht. Im gegenständlichen Fall sei eben keine solche Vereinbarung getroffen worden.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 2 GebG 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. Ein wie auch immer bezeichneter Einmalbetrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar ist, ist in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 87 mit Verweis auf VwGH 29.01.2009, 2008/16/0055) Das heißt, hat der Bestandgeber bei vorzeitiger Vertragsauflösung Anspruch auf Erhalt der Leistungsentgelte, die ohne vorzeitige Vertragsauflösung angefallen wären, so ist dieser Betrag als nicht rückzahlbare einmalige Leistung anzusehen. Ergibt sich aus einem Leasingvertrag, dass die Leasinggeberin in den vertragsmäßig festgelegten Fällen einer vorzeitigen Beendigung des Leasingverhältnisses so zu stellen ist, wie sie stünde, wenn die Leasingnehmerin ihre vertragliche Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt hätte, hat die Leasinggeberin also bei vorzeitiger Vertragsauflösung insbesondere Anspruch auf Erhalt der Leistungsentgelte, die ohne die vorzeitige Vertragsauflösung angefallen wären, so ist die Mietzinsvorauszahlung als nicht rückzahlbare einmalige Leistung anzusehen. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 87 mit Verweis auf VwGH 14.12.1994, 94/16/0050 und VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Dies gilt auch für den vorliegenden Fall. Die einmalige Verpflichtung der Mieterin zur Herbeiführung eines Gemeinderatsbeschlusses für die Gewährung einer Förderung in Höhe von bis zu EUR 353.000,-- stellt eine einmalig zu erbringende Leistung dar, die auch im Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung mit der Bw. als Bestandgeber nicht anteilig rückabgewickelt wird und erfolgt auch keine anteilige Rückzahlung der Förderung.

Die Höhe der tatsächlich gewährten Förderung ist für die Gebührenbemessung ohne Bedeutung, da es gemäß § 17 Abs. 4 GebG auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss ist, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von einer Genehmigung abhängt. Von § 17 Abs. 4 GebG werden sowohl aufschiebende als auch auflösende Bedingungen erfasst. Unter Bedingung versteht man ein ungewisses Ereignis, von dem der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung abhängt. (VwGH 21.05.1990, 88/15/0171).

Dies folgt auch aus § 26 GebG, der bestimmt, dass für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe gelten, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind. Abweichend von den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes sind gemäß § 26 GebG bei der Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände bedingte („unsichere“) Leistungen und Lasten als sofort fällige bzw unbedingte („sichere“) zu behandeln. Diese Bestimmung stellt eine zur Wahrung des Urkundenprinzips im Gebührenrecht erforderliche Sondervorschrift dar. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 36 GebG Rz 39 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Die Sonderregelung des § 26 GebG, wonach bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind, setzt im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz eine eingeschränkte Anwendungsmöglichkeit nur auf Fälle voraus, in denen die für Gebühren und Verkehrsteuern zuständigen Finanzämter zur Feststellung der Bemessungsgrundlage Vorschriften des Bewertungsgesetzes direkt bzw unmittelbar anzuwenden haben, also nur soweit sie tatsächlich den Wert von Leistungen und Lasten zur Erstellung der Bemessungsgrundlage nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes zu bewerten haben (VwGH 16. Oktober 1989, 88/15/0079, und 88/15/0156).

Die in diesem Mietvertrag vereinbarte Bedingung, dass eine bis zu EUR 353.000,-- zu erzielende Förderung gewährt werden soll und, dass sich die Höhe der tatsächlich zu leistenden Miete um die tatsächlich gewährte Förderung verringert, bleibt also für die Gebührenbemessung außer Betracht, da diese unsichere Leistung der Förderung nach § 26 GebG als sichere zu behandeln ist. Daher ist die Höhe der maximal zu gewährenden Förderung in die Bemessungsgrundlage einzurechnen, unabhängig davon, dass diese auch tatsächlich gewährt wurde.

6. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die vertraglich vereinbarte Verpflichtung der Mieterin, sich um die Herbeiführung eines Gemeinderatsbeschlusses für die Gewährung einer Förderung in Höhe von bis zu EUR 353.000,-- zu bemühen, eine in die Gebührenbemessungsgrundlage einzuberechnende einmalige Leistung darstellt, die in voller Höhe und nicht nur aliquotiert auf drei Jahre unbestimmte Dauer einzubeziehen ist. Die durch das Finanzamt erfolgte Gebührenfestsetzung erfolgte daher zu Recht in Höhe von EUR 12.916,42 bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 1.291.641,52.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. November 2013