



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vertreten durch Benn-Ibler - Thun-Hohenstein GbR, 1010 Wien, Rotenturmstraße 13, vom 16. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. März 2009 betreffend Rechtsgebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 16. 2. 2005 schloss die Y. als Verpächterin einen Bestandvertrag mit der Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, über ein in einem Shoppingcenter befindliches, rund 208 m² großes Verkaufslokal ab. Der Pachtvertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien zur Anzeige gebracht.

Mit Bescheid vom 12. Juli 2005 setzte das Finanzamt die Rechtsgebühr in Höhe von 5.201,17 € gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig fest.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2008 und 21. Jänner 2009 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe des tatsächlich bezahlten Pachtentgelts inkl. Umsatzsteuer sowie sämtlicher Betriebs- und Nebenkosten (wie Werbe- Verwaltungskosten etc.) seit Vertragsbeginn bis dato. Am 11. Dezember 2008 langte eine Zinsliste über die Jahre 2005 – 2008 ein und am 9. Feber

2009 wurden mittels Fax die Beträge für den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 24. März 2010 bekannt gegeben.

Daraufhin setzte das Finanzamt mit endgültigem Bescheid vom 18. März 2009 die Gebühr in Höhe von 9.551,29 € mit der Begründung fest, dass die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten bei der Vertragsdauer zu berücksichtigen waren und wurde die Berechnung erläutert.

Nach einer Neuzustellung des Bescheides wurde gegen die Vorschreibung Berufung eingelegt. Beanstandet wurde, dass das Finanzamt von einem befristeten Bestandverhältnis ausging und dass das Optionsrecht nicht zu berücksichtigen gewesen wäre. Damit wäre nicht vom 10-fachen, sondern vom 3-fachen Jahreswert auszugehen. Weiters wurde vorgebracht, dass hinsichtlich der Vertragsdauer kein Grund für eine vorläufige Festsetzung nach [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorgelegen sei und das Finanzamt an die Beurteilung der Vertragsdauer gebunden sei. Vorsichtsweise wurde auch Verjährung der Gebührenbemessung eingewendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Vertragsdauer

Strittig ist im gegenständlichen Fall grundsätzlich, ob der Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde.

Nach [§ 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 mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechts einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich

vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, [91/15/0040](#); VwGH 17.9.1990, [90/15/0034](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#); VwGH 5.10.1987, [86/15/0102](#)). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach [§ 30 Abs. 2 MRG](#) keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 17.2.1986, [85/15/0112](#); VwGH 5.10.1987, [86/15/0102](#); VwGH 6.3.1989, [88/15/0037](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)).

Der Vertrag normiert in § 3 „Bestandzeit“ Folgendes: „ 1. Das Bestandverhältnis beginnt mit der Übergabe des Bestandgegenstandes, diese wird spätestens am 25. März 2005 stattfinden, und wird auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Es endet somit durch Zeitablauf nach fünf Jahren spätestens jedoch am 24. März 2010, ohne dass es einer auf Endigung des Bestandverhältnisses gerichteten Erklärung einer der beiden Vertragsparteien bedarf.

Der Bestandnehmer kann das Mietverhältnis einmal zu gleichen Bedingungen für die Dauer von 5 Jahren nach Ablauf neu abschließen, wenn er eine entsprechende schriftliche Erklärung 6 Monate vor Ablauf der Vertragsdauer an den Bestandgeber richtet (Verlängerungsoption), womit im Falle der Ausübung dieser Verlängerungsoption das Bestandsverhältnis spätestens am 24. März 2015 endet.

2. Der Bestandgeber kann das Bestandverhältnis während der vorstehend vereinbarten Laufzeit des Vertrages nur aus wichtigen Gründen (in § 14 abschließend aufgezählt) unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum Ende jedes Monats gerichtlich aufkündigen.“

Die Kündigungsgründe des § 14 lauten folgendermaßen:

„Unbeschadet der eingegangenen Vertragsdauer kann der Bestandgeber den Vertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum Ende jedes Kalendermonats gerichtlich aufkündigen bzw. vom Vertrag zurücktreten, wenn der Bestandnehmer trotz Mahnung

1. mit Entgeltzahlungen in der Höhe von einem Monatspauschale oder mehr, bzw. mit dem Werbekostenbeitrag im Rückstand ist, eventuell getroffene Stundungsvereinbarungen nicht einhält und trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Setzung einer 14-tägigen Nachfrist Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllt;

2. seinen Bestandgegenstand, dem Gemeingebrauch dienende Bereiche oder gemeinsame technische Einrichtungen vertrags- oder widmungswidrig gebraucht, insbesondere gegen den vereinbarten Bestandszweck einschließlich der Sortimentsklausel, sowie die vereinbarten Anforderungen an Qualität, Service und Ausstattung, verstößt, oder den Bestandgegenstand einem Dritten unbefugt überlässt, diesen oder gemeinsame Teile der Anlagen grob nachteilig

nützt, wodurch sonst vermeidbare Schäden an der Haussubstanz eintreten und trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Setzung einer mindestens 14-tägigen Nachfrist die Zuwiderhandlungen fortsetzt oder später wiederholt;

3. die in § 13 Abs. 1 des Vertrages genannten Rechtsgeschäfte ohne Einhalten der vertraglichen Bestimmungen abschließt;

4. ohne Zustimmung des Bestandgebers genehmigungspflichtige baulich Veränderungen vornimmt (§ 11 Abs. 4) oder sich vertragswidrig weigert, nützliche oder notwendige bauliche Änderungen zu dulden oder deren Durchführung durch tatsächliche Maßnahmen behindert oder erschwert;

5. sich trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes neuerlich rücksichtslos oder sonst grob ungehörig gegenüber dem Bestandgeber, dessen Vertretern, anderen Bestandnehmern oder Besuchern des Zentrums verhält;

6. ihm nachweislich bekannte rechtskräftige behördliche Auflagen oder gesetzliche Bestimmungen nicht erfüllt;

7. Andienungsstraßen, Durchfahrten, Fußgängerwege, Parkplätze und dgl. wiederholt verstellt oder verunreinigt und nicht für die notwendige Abhilfe trotz schriftlicher eingeschriebener Mahnung Sorge trägt;

8. ein Dritter die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bestandnehmergesellschaft beantragt und dieses tatsächlich eröffnet wird oder dessen Eröffnung mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird;

9. seiner Betriebspflicht trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Setzung einer 3-tägigen Nachfrist nicht nachkommt, insbesondere die in Bestand genommenen Räumlichkeiten während der Vertragsdauer schließt. Der Bestandnehmer verpflichtet sich, bei Urlaub oder sonstiger Verhinderung durch entsprechende Vorkehrungen dafür Sorge zu tragen, dass der Bestandgegenstand geöffnet bleibt und damit die Aufrechterhaltung des Betriebes gewährleistet ist.

10. die Kautions nicht oder nicht innerhalb eines Monats erlegt.

Dem Verhalten der Vertragsteile ist auch das Verhalten ihrer Dienstnehmer und Erfüllungsgehilfen gleichzuhalten; ferner auch das Verhalten seiner Lieferanten und Kunden, sofern er deren Verhalten entweder veranlasst hat oder nicht sofort alle rechtlich möglichen

Maßnahmen ergreift, um Abhilfe zu schaffen und Wiederholungen von Verstößen zu vermeiden.

Die vorgenannten Kündigungsgründe rechtfertigen jedenfalls auch eine Kündigung des Bestandverhältnisses aus wichtigem Grund im Sinne des [§ 30 MRG](#) und zwar unter Einhaltung der vereinbarten Kündigungsfrist.

Der Bestandgeber räumt dem Bestandnehmer ungeachtet der vereinbarten Dauer des Bestandverhältnisses das einmalige Recht ein, dieses Bestandverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum 31.12.2007 ohne Angabe von Gründen gerichtlich aufzukündigen.“

Betrachtet man die vorliegenden Kündigungsgründe der Verpächterin, so ist festzustellen, dass diese nicht im Belieben der Verpächterin stehen, sondern ausschließlich in der Person der Pächterin liegende Umstände beinhalten (Zahlungsverzug, sonstige Vertragsverletzungen, Insolvenz, rücksichtsloses Verhalten), die dem Einfluss der Verpächterin entzogen sind. Sie sind daher sachlich auf das Verhalten der Pächterin eingeschränkt und von ihrer Gewichtung nicht so bedeutend, dass sie dem erklärten Willen der Vertragsparteien, die Bestandszeit ausdrücklich erst zu einem bestimmten Zeitpunkt enden zu lassen, entgegenstehen. Im Hinblick auf den Vertragswillen, das Bestandverhältnis 5 Jahre und danach eventuell noch weitere 5 Jahre aufrecht bestehen zu lassen, und die eingeschränkten konkreten von der Pächterin zu vertretende Kündigungsgründe, ist die Wahrscheinlichkeit einer Aufkündigung vor diesem Endtermin als nicht sehr hoch einzuschätzen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann dann noch von einer Beschränkung auf einzelne im Vertrag genannten Kündigungsmöglichkeiten gesprochen werden, wenn nicht alle im § 30 Abs. 2 genannten Kündigungsgründe vereinbart werden. Im gegenständlichen Fall wurden – entgegen der Ansicht der Bw. – nicht alle Kündigungsgründe des [§ 30 Abs. 2 MRG](#) fixiert. Es wurde lediglich festgehalten, dass die vereinbarten Kündigungsgründe solche im Sinne des [§ 30 MRG](#) darstellen. Damit ist wohl gemeint, dass diese Kündigungsgründe in modifizierter Form teilweise den in Absatz 2 aufgeführten Gründen entsprechen und zum anderen Teil im Sinne des [§ 30 Abs. 2 Z 13 MRG](#) zu einem wichtigen Kündigungsgrund bestimmt worden sind.

Die vereinbarten Kündigungsgründe lassen sich folgendermaßen einteilen:

§ 14 des Vertrages	entspricht § 30 Abs. 2 MRG	§ 30 Abs. 2 Z 13
Punkt 1	Z 1	

Punkt 2	Z 3 und 4	
Punkt 3		ja
Punkt 4		ja
Punkt 5	Z 3	
Punkt 6		ja
Punkt 7		ja
Punkt 8		ja
Punkt 9	Z 7	
Punkt 10		ja

[§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG](#) beziehen sich auf Wohnungen und kommen daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Ebenso scheiden Z 2, 10, 11, 12, 14, 15 (Verpachtung eines Verkaufslokales in einem neu errichteten Shoppingcenter) auf Grund des Sachverhaltes von vornherein aus. Damit sind allerdings nicht alle in Betracht kommende Kündigungsgründe des [§ 30 MRG](#) in die Vertragsbestimmungen übernommen worden. Es fehlt mit der Z 9 (Eigengebrauch) ein wesentlicher, weil allein im Einflussbereich der Verpächterin liegender Kündigungsgrund.

Die der Verpächterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind also nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb im Sinne des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) 1957 die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien durch die konkret bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten nicht aufgehoben werden kann.

Aus dem vom Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 17. 9. 1990, [90/15/0034](#), kann für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden, weil wesentliche Unterschiede im Sachverhalt vorliegen. Im genannten Fall war als Auflösungsgrund auch ein Präsentationsrecht des Mieters vereinbart, wonach er es in der Hand hatte, jederzeit auch während der ersten 12 Jahre durch Vorschlagen einer geeigneten Person als Nachfolger, das Mietverhältnis aufzulösen. In dieser Freiheit sah der Verwaltungsgerichtshof eine ungewisse Vertragsdauer begründet.

Auch das einmalige Kündigungsrecht der Pächterin ist nicht geeignet, eine Änderung in der Beurteilung der Bestanddauer herbeizuführen. Durch die vereinbarte, der Bw. einmalig zur Verfügung stehende Kündigungsklausel wurde eine auflösende Potestativbedingung

geschaffen, die gemäß [§ 17 Abs. 4 GebG](#), aber auch nach der Spezialbestimmung des [§ 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG](#) unbeachtlich zu bleiben hat (VwGH 15.12.2008, [2006/16/0072](#)).

2.) Option

Gemäß [§ 26 GebG](#) 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Nicht nur [§ 26 GebG](#) 1957 behandelt bedingte Leistungen als unbedingte, sondern auch gemäß [§ 17 Abs. 4 GebG](#) 1957 ist es auf die Entstehung der Gebührenschild ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Aufgrund dieses eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes ist daher die Bestimmung des [§ 17 Abs. 4 GebG](#) 1957 auf Optionen anzuwenden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Bemessung der Gebühr auch der Wert der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu Recht miteinbezogen wurde (vgl. UFS 29.4.2009, RV/2786-W/02).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch "Optionsausübung" nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach [§ 26 GebG](#) 1957 zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. VwGH 19.1.1994, [93/16/0159](#); VwGH 31.5.1995, [94/16/0237](#); VwGH 24.1.2001, [2000/16/0562](#); siehe auch: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 123 zu § 33 TP 5).

3.) Zum Einwand, die Abgabenbehörde sei an die Beurteilung der Vertragsdauer im vorläufigen Bescheid gebunden

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. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (Abs. 2 leg. cit.).

Da hinsichtlich des Hauptbestandzinses (dieser wurde im Vertrag umsatzabhängig vereinbart) und der Nebenkosten noch keine endgültigen Werte vorlagen, wurde im gegenständlichen Fall von der Möglichkeit einer vorläufigen Festsetzung mit Bescheid vom 12. Juli 2005 Gebrauch

gemacht. Dass die Anwendungsvoraussetzungen zur Erlassung eines vorläufigen Bescheides vorlagen, bestreitet auch die Bw. nicht. So sieht sie die Ungewissheit richtigerweise im Zusammenhang mit der Höhe des vereinbarten Pachtzinses vorliegen. Sie irrt aber, wenn sie meint, dass bei Erlassung des endgültigen Bescheides eine Bindungswirkung hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung der Vertragsdauer im vorläufigen Bescheid bestanden hat.

Ein endgültiger Bescheid kann vom vorläufigen Bescheid in jeder Hinsicht abweichen und ist im Sinne des [§ 251 BAO](#) in vollem Umfang anfechtbar. Eine Teilrechtskraft besteht nicht.

So wird auch in einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1992, 91/16/0137 folgende Stelle aus Stoll, Bundesabgabenordnung - Handbuch, Wien 1980, S 472 zitiert:

„Endgültige Bescheide können gegenüber dem vorläufigen Bescheid inhaltliche Änderungen aufweisen. Es besteht keine innere Bindung. Auch in Bereichen, in denen keine Ungewissheit bestand, kann eine geänderte Auffassung, Beurteilung und Wertung Platz greifen. Es ist gleichgültig, ob der endgültige Bescheid gegenüber dem vorläufigen eine Änderung erfährt oder nicht, er ist grundsätzlich in allen Belangen anfechtbar, auch in solchen, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den vorläufigen Bescheid schon abgesprochen wurde. Es gibt keine Teilrechtskraft. Endgültige Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides treten, sind gemäß [§ 251 BAO](#) im vollen Umfang anfechtbar.“

Es war daher zulässig, wenn das Finanzamt hinsichtlich der Bestanddauer seine Rechtsansicht korrigierte und von einem mit 10 Jahren bestimmten Pachtverhältnis ausging.

4.) Zum Einwand der Verjährung

Die Frist für die Bemessungsverjährung beträgt bei den Rechtsgebühren fünf Jahre ([§ 207 Abs. 2 BAO](#); VwGH 18.7.2002, [2002/16/0159](#)). Die Verjährung beginnt nach [§ 208 Abs.1 lit d BAO](#) in den Fällen des [§ 200](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Maßgebend ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangte. Die Verjährung nach [§ 208 Abs. 1 lit d BAO](#) kann keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen (VwGH 23.6.1998, [98/14/0069](#)). Selbst, wenn die Ungewissheit also noch im Jahre der Erlassung des vorläufigen Bescheides (2005) beseitigt worden wäre - was nach den gegebenen Umständen nicht der Fall sein konnte - wäre die Abgabenfestsetzung durch den endgültigen Bescheid im Jahre 2009 noch immer innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt und kommt dem Einwand der Verjährung daher keine Berechtigung zu.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. März 2011