

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen des Herrn B. f., X., vertreten durch Herrn N. Y. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4. Juli 2011, Erf.Nr. 1/1, St.Nr. 1/2, betreffend

- 1) Rechtgebühren und
- 2) Gebührenerhöhung

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und werden

- 1) der Bescheid gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG und
- 2) der Bescheid über die Festsetzung von Gebührenerhöhungen gemäß § 9 GebG aufgehoben.

Bei der Gebühr in der selbst berechneten Höhe von € 81,00 tritt eine Änderung nicht ein.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Zwischen den Ehegatten Herrn B. f. und Frau A. f. als Verpächter einerseits und der Autohaus f. GmbH als Pächterin andererseits wurde am 9. Februar 2005 ein Pacht- und Superädifikatsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

“.....

### I.

*Die Ehegatten B. und Frau A. f. sind je zur Hälfte Eigentümer des im Grundbuch W. EZ 1 vorgetragenen, neuvermessenen Grundstückes 2/1 Sonstige (Straßenanlage) mit 3.000 m2.*

*Die Autohaus f. GmbH ist auf Grund der hiemit getroffenen Vereinbarung berechtigt, auf dieser Liegenschaft das geplante Betriebsgebäude bestehend aus einer KFZ*

*Werkstätte samt Schauraum und mit allen technischen Anlagen und Einrichtungen zu erbauen.*

*Die Ehegatten B. und A. f. verpachten daher an die Autohaus f. GmbH und diese pachtet und übernimmt von den Ersteren das vorgenannte Grundstück 2/1 Sonstige (Straßenanlage), mit 3000 m<sup>2</sup> in der Natur im Bauland-Mischgebiet gelegen und zwar mit allen Rechten, mit welchen die Verpächter dieses Grundstück bisher selbst besessen haben und zu besitzen und zu benützen berechtigt waren.*

*Der Pachtvertrag wird mit Rechtswirksamkeit vom 1.1.2005 und sodann grundsätzlich auf unbestimmte Zeit errichtet.*

*Die Verpächter leisten auf die Dauer von 50 Jahren einen Kündigungsverzicht.*

*Als Pachtzins leistet die Pächterin an die Verpächter monatlich den Betrag von Euro 225,00 (Euro zweihundertfünfundzwanzig). Dieser Betrag enthält keine Umsatzsteuer.*

.....

II.

*Die Pächterin verpflichtet sich auf dem Pachtobjekt das bereits vereinbarte Betriebsgebäude mit allen erforderlichen Einrichtungen und Anlagen zu erstellen und zweckgebunden zu erhalten. Jede Änderung des Verwendungszweckes bedarf der schriftlichen Zustimmung der Verpächter.*

*Alle mit der Errichtung des Betriebsgebäudes verbundenen Auflagen und behördlichen Anordnungen sind von der Pächterin ordnungsgemäß zu erfüllen.*

*Die Verpächter räumen daher in Ansehung des vorgenannten Grundstückes der Autohaus f. GmbH als Pächterin das unwiderrufliche Recht ein, auf deren Rechnung und Gefahr nach vorliegenden Plänen das vereinbarte Betriebsgebäude bestehend aus einer KFZ Werkstätte samt Schauraum mit allen technischen Einrichtungen und Anlagen als Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB zu errichten und ausschließlich zu benützen.*

*Für dieses Bauwerk wird ausdrücklich vereinbart, daß es nicht Bestandteil der Liegenschaft ist, sondern in der einvernehmlichen Absicht errichtet wird, daß es nicht stets darauf bleiben soll. Es hat daher in rechtlicher Hinsicht nicht als Bestandteil oder Zubehör der Liegenschaft, sondern davon losgelöst als selbständige, bewegliche Sache zu gelten.*

*Durch die tatsächliche Bauführung erwirbt daher die Pächterin originäres Eigentum am Bauwerk.*

*Sohin erteilen B. und A. f. als je zur Hälfte Liegenschaftseigentümer und die Autohaus f. GmbH als Pächterin und Bauführerin des geplanten Superädifikates ihre Einwilligung, daß eine Ausfertigung dieses Pacht- und Superädifikatsvertrages in die Sammlung der beim Bezirksgericht U. hinterlegten und eingereichten Urkunden, eingereiht wird.*

.....

V.

*Die Pächterin ist berechtigt, alle erforderlichen Investitionen und Aufwendungen, die zur Errichtung und zum Betrieb des geplanten Betriebsgebäudes samt den technischen Anlagen und Einrichtungen dienen, vorzunehmen. Bauliche Investitionen werden daher bereits von den Verpächtern genehmigt und sind diese auch verpflichtet, sämtliche mit den einzuholenden Genehmigungen in Verbindung stehenden Unterschriften zu leisten und Zustimmungen zu erteilen.*

*Die Verpächter sind ausdrücklich nicht verpflichtet für Investitionen der Pächterin welcher Art immer einen Rückersatz zu leisten.*

*Bei Auflösung des Pachtverhältnisses und Vereinigung des Superädifikates mit dem Grundstück sind die Verpächter verpflichtet an die Pächterin den Wert (ist gleich steuerlicher Einheitswert des Gebäudes), abzulösen.*

.....

VII.

*Die Pächterin verpflichtet sich für sich und ihre Rechtsnachfolger das gesamte Pachtobjekt auf eigene Kosten in gutem Zustand zu erhalten und auftretende Schäden auf ihre Rechnung zu beheben. Bei Beendigung des Pachtvertrages ist das Pachtobjekt ordnungsgemäß zurückzustellen.*

.....

IX.

*Sämtliche Kosten und Gebühren der Errichtung und Vergebührung dieses Vertrages werden von der Pächterin getragen.*

.....“

Für diesen Vertrag erfolgte eine Selbstberechnung und wurde die Gebühr mit dem Betrag von € 81,00 errechnet. Nach einer Außenprüfung wurden vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 4. Juli 2011 der Bescheid gemäß § 201 Bundesabgabenordnung über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz (GebG) 1957 und der Bescheid über die Festsetzung von Gebührenerhöhungen gemäß § 9 GebG 1957 erlassen. Mit diesen Bescheiden kam es bei den Gebühren zu einer Nachforderung in der Höhe von € 10.070,31 und zu einer Festsetzung einer Gebührenerhöhung in der Höhe von € 1.007,03. Für die Berechnung der Gebühr wurden die Errichtungskosten miteinbezogen, da sich die Pächterin laut Vertrag verpflichtete, das vereinbarte Betriebsgebäude zu erstellen.

In der gegen diese Bescheide von Herrn B. f. eingekommenen Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde ausgeführt:

„.....

*Mit o.a. Bescheid wurde Herrn B. f. die Bezahlung eines Betrages in Höhe von € 11.077,34 (bestehend aus Gebühr in Höhe von € 10.070,31 und Gebührenerhöhung in Höhe von € 1.007,30) vorgeschrieben und dies im Wesentlichen damit begründet, dass sich die Pächterin im Rahmen des Pacht- und Superädifikatsvertrages vom 09.02.2005, verpflichtete, auf dem Pachtobjekt das bereits vereinbarte Betriebsgebäude mit allen erforderlichen Einrichtungen und Anlagen zu erstellen und zweckgebunden zu erhalten.'*

*In ihrer Begründung bezieht sich die Behörde aus unerklärlichen Gründen nicht darauf, dass unter Punkt I Absatz 2 sowie unter Punkt II Abs 2 der vorzitierten Vereinbarung Gegenteiliges geregelt ist:*

*Punkt I Absatz 2 lautet:*

*Die Autohaus f. GmbH ist auf Grund der hiemit getroffenen Vereinbarung berechtigt, auf dieser Liegenschaft das geplante Betriebsgebäude bestehend aus einer KFZ Werkstatt samt Schauraum und mit allen technischen Anlagen und Einrichtungen zu erbauen.*

*Punkt II Abs 3 lautet:*

*Die Verpächter räumen daher in Ansehung des vorgenannten Grundstückes der Autohaus f. GmbH als Pächterin das unwiderrufliche Recht ein, auf deren Rechnung und Gefahr nach vorliegenden Plänen das vereinbarte Betriebsgebäude bestehend aus einer KFZ Werkstatt samt Schauraum mit allen technischen Einrichtungen und Anlagen als Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB zu errichten und ausschließlich zu benutzen.*

*Aufgrund der regelmäßig außervertraglich geäußerten Parteienabsicht und der an mehreren Vertragsstellen ausdrücklich verwendeten Formulierung, dass es sich im Zusammenhang mit der Errichtung des vertraglich vereinbarten Superädifikates um ein Recht der Superädifikatseigentümerin und nicht um eine Pflicht derselben handelt, kommt der Wille der Vertragsparteien an beiden vorzitierten Stellen - gegenteilig zur behördlichen Annahme - dahingehend deutlich zum Ausdruck, dass die Absicht der vertragschließenden Teile nicht auf die Verpflichtung, sondern ausschließlich auf die Berechtigung zur Errichtung eines Superädifikates gerichtet war.*

*Die scheinbare Diskrepanz ist nach allgemeinen Grundsätzen des Privatrechtes aufzulösen. Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und damit der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter Absicht der Parteien im Sinne des § 914 ABGB ist der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren § 1 Rz 32). Zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Pacht- und Superädifikatsvertrages am 09.02.2005 standen einander die beiden Liegenschaftseigentümer B. und A. f. auf der einen Seite und die Autohaus f. GmbH auf der anderen Seite gegenüber. Gesellschafter der Autohaus f. GmbH waren damals die beiden Liegenschaftseigentümer und ihr*

*Sohn C. f. - also die gesamte Unternehmerfamilie f. . Da der vorzitierte Pacht- und Superädifikatsvertrag de facto ein Insichgeschäft im Familienbereich darstellt, kann man den handelnden Personen nicht unterstellen, dass sie sich selbst ernsthaft eine Verpflichtung zur Errichtung des Bauwerkes auferlegen wollten. Dies hätte auch deswegen keinen Sinn gemacht, da eine derartige Verpflichtung aufgrund der Tatsache, dass es sich um ein Rechtsgeschäft im Familienbereich handelte, jederzeit - ohne Zustimmung eines Außenstehenden - rückgängig gemacht werden hätte können.*

*Daher ist die von der Behörde auszugsweise und verkürzt wiedergegebene Vertragsbestimmung unter Berücksichtigung des Restvertrages, der beiden vorangeführten Vertragsbestimmungen, der außervertraglichen Parteienäußerungen und der Familienkonstellation nach dem hypothetischen Willen sämtlicher Vertragsparteien dahingehend auszulegen, dass die vertragschließenden Teile lediglich die Berechtigung zur Errichtung eines Superädifikates regeln wollten.*

*Der eine wiedergegebene Satz betreffend der ‚Verpflichtung das bereits vereinbarte Betriebsgebäude zu erstellen‘ ist nicht nur sprachlich mangelhaft sondern darüber hinaus nach dem allseitigen Vertragswillen ausschließlich auf die zweckgebundene Erhaltung der Anlagen und Einrichtung zu beziehen.*

*Diese Sichtweise findet auch in weiteren Bestimmungen Deckung, wonach lediglich die Verpflichtung zur Erhaltung zum Ausdruck kommt:*

*Punkt III lautet:*

*Sämtliche Betriebs- und Instandhaltungskosten des Pachtobjektes werden von der Pächterin getragen. Die Pächterin ist ausdrücklich auch verpflichtet sämtliche Versicherungsprämien des zu erstellenden Betriebsobjektes aus eigenem zu tragen. Weiters ist die Pächterin zu allen Aufwendungen verpflichtet, welche für die ordnungsgemäße Erhaltung und Pflege des Pachtobjektes erforderlich sind.*

*Punkt V lautet:*

*Die Pächterin ist berechtigt, alle erforderlichen Investitionen und Aufwendungen, die zur Errichtung und zum Betrieb des geplanten Betriebsgebäudes samt den technischen Anlagen und Einrichtungen dienen, vorzunehmen.*

*Aus den vorgenannten Ausführungen ergibt sich, dass sich die Sichtweise der Abgabenbehörde auf einen verkürzt wiedergegeben Sachverhalt bezieht und zu einer unzutreffenden Unterstellung eines nicht gewollten Vertragswillen führt.*

*In eventu - falls die Behörde nach Ansicht des Beschwerdeführers zu Unrecht an ihrer Sachverhaltswiedergabe festhalten sollte - wird vorgebracht, dass eine allfällige Verpflichtung zur Errichtung eines Bauwerkes nicht zur Bereicherung der Eigentümer von Grund und Boden führt und somit nicht im Austauschverhältnis im Rahmen des vertraglichen Synallagmas von Leistung und Gegenleistung steht. Der Grund liegt darin, dass die Superädifikatseigentümerin keinen Vermögenswert an die Grundstückseigentümerin überträgt, sondern ausschließlich in das eigene Eigentum*

*investiert. Da die Grundstückseigentümer nicht zivilrechtliches Eigentum am Bauwerk erlangen, sind diese in weiterer Folge durch die Bauführung auch nicht bereichert.*

*Dies kommt im Vertrag in Punkt II Abs. 5 wörtlich zum Ausdruck:*

*Durch die tatsächliche Bauführung erwirbt daher die Pächterin originäres Eigentum am Bauwerk.*

*Eine Gegenleistung im Sinne des § 33 TP 5 GebG kann nur eine solche Leistung darstellen, die dem Vertragspartner auch tatsächlich zukommt. Das ist hier gerade nicht der Fall. Eigentümerin des Bauwerkes ist ausschließlich und alleinig die Autohaus f. GmbH, welche das Superädifikat auch auf eigene Kosten errichtet hat.*

*Den Liegenschaftseigentümern wurde im Falle der Auflösung des Pachtvertrages die Pflicht zur Bezahlung einer Ablöse, die dem Wert des Gebäudes entspricht, auferlegt. Der Wert des Gebäudes ist als Verkehrswert zu verstehen. Dass die Vertragsparteien den Verkehrswert zum Zeitpunkt der Beendigung des Vertrages infolge Zeitablaufes mit dem steuerlichen Einheitswert angenommen haben, schadet nicht. Aus heutiger Sicht kann der Einheitswert noch extremen Veränderungen bis zur gesetzlichen Aufhebung unterliegen. Ebenso ist keineswegs gewiss, dass die Liegenschaftseigentümer künftig jemals Eigentümer des Superädifikates werden. Insbesondere durch Insolvenzstatbestände auf beiden vertragschließenden Seiten ist ein derartiges Ergebnis gefährdet. Von einer garantierten entschädigungslosen Eigentumsübertragung nach Ablauf der Bestandsdauer kann hier nicht die Rede sein.*

*Letztlich ist festzuhalten, dass zwischen einer allfälligen Verpflichtung zur Bauwerkserrichtung und Abschluss des Superädifikatsvertrages kein wirtschaftlicher Zusammenhang vorliegt. Diese Tatsache basiert insbesondere darauf, dass im Familienbereich (im Gegensatz zum Vertragsabschluss unter Fremden) keine Notwendigkeit zur Auferlegung einer derartigen Verpflichtung gegenüber dem Familienunternehmen wie unter Dritten besteht. Eine derartige vertragliche Regelung der Verpflichtung hätte aufgrund der jederzeitigen Möglichkeit zur Beseitigung keine Bestandsgarantie und wäre daher absolut überflüssig. Daher besteht auch kein - auch kein wirtschaftlicher - Zusammenhang zwischen Gegenleistung und Vertragsabschluss.*

*Angesichts der widersprüchlichen Sach- und der komplizierten Rechtslage ist von einer Gebührenerhöhung im Sinne des § 9 GebG abzusehen, da weder den Vertragsparteien noch dem Vertragserrichter ein Vorwurf gemacht werden kann.*

*Daher wird die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides samt Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung beantragt.“*

Eine Einsicht in das Grundbuch hat ergeben, dass in diesem das Superädifikat angemerkt wurde.

Erwägungen

Unstrittig ist, dass ein gebührenpflichtiger Bestandsvertrag vorliegt. Strittig ist, ob die Errichtungskosten für das auf der gepachteten Grundstücksfläche zu errichtende Superädifikat in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr miteinzubeziehen sind.

Nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG hat die Festsetzung der Gebühren für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im Allgemeinen mit 1 v.H. zu erfolgen.

Der Bestandvertrag besteht in der Überlassung einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis. Gegenstand des Bestandvertrages sind also Sachen, die durch den vertragsgemäßigen Gebrauch nicht verbraucht werden können. Das Bestandverhältnis setzt begrifflich eine Sache voraus, die sein Gegenstand ist und die in die tatsächliche Gewalt des Bestandnehmers gelangt (vgl. OGH 1.4.1976, 2 Ob 51/76).

Bereits die Bezeichnung des Vertrages mit Pacht- und Superädifikatsvertrag weist darauf hin, dass mit diesem Vertrag eine Grundstücksfläche verpachtet werden soll, um darauf ein Superädifikat zu errichten. Dieser Hinweis wird im Punkt I. des Vertrages bestätigt, in dem festgehalten wurde, dass die Pächterin berechtigt ist, auf der gegenständlichen Liegenschaft das geplante Betriebsgebäude zu erbauen. Weiter wurde im Punkt II. des Vertrages festgehalten, dass die Verpächter der Pächterin an der vertragsgegenständlichen Grundstücksfläche das unwiderrufliche Recht einräumen, auf dieser auf ihre Kosten das geplante Betriebsgebäude als Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB zu errichten. Die Pächterin erwirbt durch die tatsächliche Bauführung originäres Eigentum am Bauwerk.

Sowohl die Verpächter als auch die Pächterin erteilten ihre ausdrückliche Einwilligung, dass eine Ausfertigung dieses Pacht- und Superädifikatsvertrages in die Sammlung der beim Bezirksgericht hinterlegten und eingereichten Urkunden eingereiht wird. Bei Auflösung des Pachtverhältnisses und Vereinigung des Superädifikates mit der Liegenschaft sind die Verpächter verpflichtet, für das Gebäude eine Ablöse zu bezahlen.

Nur der Satz im Punkt II. des Vertrages (*„Die Pächterin verpflichtet sich auf dem Pachtobjekt das bereits vereinbarte Betriebsgebäude mit allen erforderlichen Einrichtungen und Anlagen zu erstellen und zweckgebunden zu erhalten“*) ändert nichts daran, dass der Wille der Vertragsparteien eindeutig darauf gerichtet war, die Liegenschaftsflächen zur Errichtung eines Superädifikates zu verpachten. Dass die Vertragsparteien mit diesem Vertrag ausschließlich die Berechtigung zur Errichtung eines Superädifikates regeln wollten, ergibt sich sowohl aus der Bezeichnung des Vertrages als auch aus dem Inhalt dieses Vertrages. Die Einwilligung zur Hinterlegung und die Anmerkung im Grundbuch bestätigen nur, dass das zu errichtende Betriebsgebäude nicht den Verpächtern anwächst, sondern im Eigentum der Pächterin verbleibt.

Aus diesen Gründen kann das Betriebsgebäude auch nicht Gegenstand des Pachtvertrages sein. Verpachtet wird eine unbebaute Grundstücksfläche mit dem Recht, darauf ein Superädifikat zu errichten.

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist nach dem Wert des Bestandvertrages, der sich aus Bestandzins und Bestanddauer ergibt, zu bemessen. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem Begriff „nach dem Wert“ bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichtshofes als auch des Verfassungsgerichtshofes, dass darunter der Preis, das heißt alle Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 75 zu § 33 TP 5 und die dort zitierte Judikatur).

Zum Aufwand des Bestandnehmers, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, werden auch Aufwendungen zu zählen sein, die sich für den Bestandnehmer als einmalige Leistungen darstellen. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Im Fall einer vertraglichen Verpflichtung zu bestimmten Investitionen sind die Kosten derselben in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Solche Kosten sind aber nur dann Teil des Preises, wenn sie für die Überlassung des Gebrauches des Bestandsobjektes zu leisten waren. Investitionen, die am Bestandsobjekt vorzunehmen sind und sich somit im Vermögen des Bestandgebers auswirken, sind daher in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsgebühr einzubeziehen. Sind Investitionen nicht für ein Objekt, das Gegenstand des Bestandvertrages ist, zu leisten, sondern für ein Objekt, welches im Eigentum des Bestandnehmers verbleibt, fallen diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr. Diese Kosten sind weder an den Bestandgeber zu leisten noch wirken sich diese Kosten im Vermögen des Bestandgebers aus. Auch im gegenständlichen Fall wirken sich die Kosten der Errichtung des Superädifikates nicht im Vermögen der Verpächter aus, da das Superädifikat im Eigentum der Pächterin verbleibt. Da sich die Investitionskosten für das Superädifikat nicht im Vermögen der Verpächter auswirken, sondern nur im Vermögen der Pächterin, können diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr einbezogen werden. Der vom Finanzamt erlassene Bescheid gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG war daher aufzuheben. Bei der Gebühr in der selbst berechneten Höhe von € 81,00 tritt eine Änderung nicht ein.

Da es im gegenständlichen Fall zu keiner Nachforderung kommt, kann es auch nicht zu einer Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG kommen. Der Bescheid über die Gebührenerhöhung war daher aufzuheben.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären war und die getroffene Entscheidung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Wien, am 30. April 2015