

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-KG, Adr, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 13.12.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30.11.2016, ErfNr, betreffend Rechtsgebühr (gem. § 33 TP 5 GebG) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 24.5.2016 hat die X-KG (= Beschwerdeführerin, Bf) von der Y-GmbH gesamt xxx ideelle Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ1, diese verbunden mit Wohnungseigentum an Top1-3, erworben. Unter Vertragspunkt XVIII. wurde weiters Folgendes vereinbart:

"Option KFZ-Stellplätze (Mietoption und Ankaufoption)

a) Option Miete:

Die Verkäuferin räumt der Käuferin hiermit die unwiderrufliche, unentgeltliche Option zur Anmietung von bis zu 15 Tiefgaragen-Stellplätzen im UG1 bis zum tatsächlich beginnenden Abverkauf dieser Tiefgaragenabstellplätze durch die Verkäuferin ein. Die Situierung der Stellplätze ist im beiliegenden Plan farblich markiert. Das Auswahlrecht der Anzahl der Stellplätze liegt bei der Käuferin. Die Vertragsteile vereinbaren einen monatlichen wertgesicherten ... Nettomietzins von EUR 100,00 zuzüglich anteiliger Bewirtschaftungskosten und Umsatzsteuer. Die Käuferin hat während der gesamten Dauer bis zum Abverkauf der Stellplätze die Möglichkeit, das Mietverhältnis ... unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat zu kündigen und diese sodann zu denselben Konditionen auch wieder anzumieten; die Käuferin ist somit berechtigt, das Optionsrecht ... mehrfach auszuüben. Im Falle der tatsächlichen Anmietung werden gesonderte

Mietverträge in diesem Sinne abgeschlossen. Durch Ausübung dieser Mietoption erlischt die nachstehend angeführte Kaufoption nicht.

b) Option Kauf:

Weiters räumt die Verkäuferin der Käuferin unwiderruflich und unentgeltlich folgende Kaufoption über diese ... 15 Tiefgaragen-Stellplätze im UG1 ein "

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Bescheid vom 30.11.2016, StrNr, betr. die unter Punkt XVIII. des Kaufvertrages vereinbarte Mietoption, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 70.200 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 die 1%ige Rechtsgebühr von € 702 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage sei anhand der Miete zuzüglich Umsatzsteuer und 10 % an Bewirtschaftungskosten, ds. monatlich € 1.950, geschätzt worden und ergebe sich bei unbestimmter Vertragsdauer aus dem 36fachen Monatsentgelt.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird die ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, die Beurkundung der Einräumung einer Option begründe keine Gebührenpflicht, weil das Rechtsgeschäft erst mit der Ausübung des Optionsrechtes zivilrechtlich gültig zustande komme.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde dahin begründet, dass es sich bei einer Vertragsverlängerung durch Optionsausübung um nichts anderes als eine gebührenrechtlich nicht maßgebende Potestativbedingung handle. Gleiches gelte für Optionen, durch deren Ausübung ein neues Vertragsverhältnis wirksam werde. Es handle sich um einen Fall eines durch Ausübung aufschiebend bedingten Vertrages, der unter den Tatbestand des § 17 Abs. 4 GebG zu subsumieren sei.

Im Vorlageantrag wird darauf repliziert, es liege keine Option vor, durch deren Ausübung ein neues Vertragsverhältnis begründet werde. Vielmehr werde im Kaufvertrag nur die Einräumung einer Option beurkundet, die keine Gebührenpflicht auslöse.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Gesetzliche Bestimmungen:

Nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBl 1957/267 idgF., 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 Rechtsgeschäftsgebühr von 1 v. H.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten (§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG).

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend (Urkundenprinzip).

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.

Nach § 17 Abs. 5 GebG heben weder die Vernichtung der Urkunde noch die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld wieder auf.

2.) Option:

Bei einer Option wird einem Vertragspartner das Recht eingeräumt, innerhalb einer bestimmten Frist durch die Abgabe einer einseitigen Erklärung den anderen Vertragspartner zu binden.

Unter einer Option ist ein vertraglich eingeräumtes *Gestaltungsrecht* zu verstehen, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen.

Anders als der Vorvertrag gibt sie nicht bloß das Recht auf Abschluss eines Hauptvertrages; ihre Ausübung begründet schon unmittelbar die vertraglichen Pflichten (vgl. *Kozio/Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band I, 10. Aufl., S. 117).

3.) Rechtslage, Judikatur:

Der Verwaltungsgerichtshof hatte zunächst in seinem Erkenntnis vom 19.9.1968, 274/68, zum dortigen Einwand einer "nicht grunderwerbsteuerbaren Option" grundsätzlich zur Option ausgeführt, eine solche liegt nur vor, wenn in dem zugrundeliegenden Rechtsvorgang nur ein Vertragsteil verpflichtet wird, und weiter:

"Die Option berechtigt nämlich, durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsschluss das Schuldverhältnis selbst hervorzurufen und gibt dem Berechtigten nach Abgabe dieser Erklärung den Anspruch auf Erfüllung des Schuldverhältnisses.

Die Option ist somit ein Fall des bedingten Vertrages, und zwar bedingt durch die Abgabe der Optionserklärung."

In der Folge hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237; VwGH 29.8.2013, 2013/16/0126) dahin entschieden, dass eine *Vertragsverlängerung durch Optionsausübung* nichts anderes als die Beifügung einer – im Sinne des § 17 Abs. 4 GebG für die Entstehung der Gebührenschuld nicht maßgeblichen – *Potestativbedingung* bedeutet, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer eines Vertrages verlängert.

Dem Erkenntnis des **VwGH vom 24.6.2010, 2010/16/0053**, ist an Sachverhalt nicht mehr eine "Vertragsverlängerung durch Optionsausübung", sondern – analog dem gegenständlichen Beschwerdefall – der Abschluss eines Optionsvertrages, dh. die Einräumung einer Option an sich zugrunde gelegen. Der VwGH kam hier zu folgendem Ergebnis:

"Strittig ist im Beschwerdefall, ob für die vertraglich eingeräumte Option zum Abschluss eines Deponievertrages Rechtsgebühren zu entrichten sind.

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass dieser Vorgang unter den Tatbestand des § 33 TP 9 GebG fällt.

Die Bf wendet sich dagegen zunächst mit dem Vorbringen, dass durch einen Optionsvertrag noch keine Gebührenpflicht begründet werde.

Gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 v. H. von dem Wert des bedungenen Entgeltes.

Nach § 17 Abs. 4 GebG 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass unter einer Option ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen ist, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen ...

Anders als der Vorvertrag, welcher keiner Rechtsgebühr unterliegt (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115), gibt die Option nicht bloß ein Recht auf Abschluss des Hauptvertrages; ihre Ausübung begründet schon unmittelbar die vertraglichen Pflichten (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I 13, 143). Im Unterschied zum bloßen Offert, welches lediglich ein Element eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes ist, wird im Optionsvertrag bereits Konsens über den Inhalt des künftigen Vertrages erzielt (vgl. Steiner , JBl. 1999, 145).

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerungsoption nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer eines Vertrages verlängert (vgl. bspw Erk. 23.11.2005, 2005/16/0237 mwN). **Gleiches hat aber auch für Optionen, durch deren Ausübung ein neues Vertragsverhältnis wirksam wird, zu gelten. Auch diese ist als Fall eines durch ihre Ausübung aufschiebend bedingten Vertrages anzusehen und unter den in § 17 Abs. 4 GebG besonders geregelten Tatbestand zu subsumieren** (vgl. Steiner , JBl. 1999, 145).*

Der Verwaltungsgerichtshof vermag daher die Auffassung der belangten Behörde, wonach auf den gegenständlichen Optionsvertrag § 17 Abs. 4 GebG Anwendung findet, nicht als rechtswidrig zu erachten. ..."

(siehe zu vor auch in: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 31 zu § 17 GebG).

Damit hat der VwGH in Konsequenz seines Erkenntnisses vom 19.9.1968, 274/68, ("die Option ist ein bedingter Vertrag, bedingt durch die Abgabe der Optionserklärung") und ua. in Übereinstimmung mit Steiner in JBl. 1999, 137 ff., "Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern", entschieden.

Laut Steiner hat der Gesetzgeber in Gestalt des § 17 Abs. 4 GebG nämlich deutlich gemacht, dass er auch jene Geschäfte, deren volle Wirksamkeit noch vom Eintritt

einer von den Parteien gesetzten aufschiebenden Bedingung abhängig ist, der Gebühr unterwerfen will. Da der VwGH bereits im Erk. vom 20.4.1967, 37/67, betonte, dass dem GebG eine Unterscheidung zwischen einem bedingten und einem unvollständigen Rechtsgeschäft nicht bekannt ist, ist in der Einräumung einer Option (Potestativbedingung) ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen. Aus diesem Grund sind nach Ansicht Steiners alle Fälle von Optionen - also nicht nur solche, die Verlängerungsoptionen darstellen - als aufschiebend bedingte Verträge zu behandeln und unter § 17 Abs. 4 GebG zu subsumieren (mit Verweis auf *Frotz-Hügel-Popp*, GebG B I 2 kee, wonach auf Geschäfte, die von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängen, ebenso der Fall des § 17 Abs. 4 GebG anzuwenden ist).

Der VwGH widerspricht mit oben dargelegter Entscheidung (2010/16/0053) insbesondere auch der gegenteiligen Rechtsansicht in *Arnold*, Kommentar Rechtsgebühren, 8. Aufl., Rz 54 zu § 16 GebG, wonach die "Ausübung der Option" nicht die Erfüllung einer gebührenrechtlich irrelevanten Bedingung, sondern vielmehr eine gebührenrechtlich sehr wohl relevante *Rechtsbedingung* für das wirksame Zustandekommen des Rechtsgeschäftes sei.

4.) Rechtliche Würdigung, Ergebnis:

An Sachverhalt ist in gegenständlichem Beschwerdefall unstrittig davon auszugehen, dass der Bf in Punkt XVIII. a) des Kaufvertrages vom 24.5.2016 von der Verkäuferin die Option eingeräumt wurde, auf der betr. Liegenschaft binnen einer bestimmten Frist (bis zum Beginn des Abverkaufes) bis zu 15 Tiefgaragen-Abstellplätze um einen bestimmten Preis (Miete + USt + anteilige Bewirtschaftungskosten) anzumieten bzw. diesbezügliche Mietverträge abzuschließen.

Entgegen der Ansicht der Bf, die Einräumung der Option begründe noch keine Gebührenpflicht, da das Rechtsgeschäft erst durch die Ausübung der Option zivilrechtlich rechtswirksam zustande komme, ist aber nach oben ausführlich dargelegter Rechtsprechung des VwGH die Ausübung der Option im Rahmen der gebührenrechtlichen Betrachtung nicht etwa als eine – wie die Bf vermeint - für die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes erforderliche *Rechtsbedingung*, sondern vielmehr als bloße, der eingeräumten Option beigefügte *Potestativbedingung* zu werten. Die Einräumung einer Option, durch deren Ausübung ein neues Vertragsverhältnis wirksam (werden) wird, ist daher laut VwGH als Fall eines durch ihre Ausübung **aufschiebend bedingten Vertrages** anzusehen und unter den in § 17 Abs. 4 GebG besonders geregelten Tatbestand zu subsumieren.

Fällt das bei Ausübung des Optionsrechtes wirksam werdende Rechtsgeschäft unter den Katalog des § 33 GebG – so wie gegenständlich unstrittig unter § 33 TP 5 GebG "Bestandverträge" –, so fällt bereits aufgrund des Optionsvertrages (Mietoption lt. Punkt XVIII. a) des Kaufvertrages vom 24.5.2016) die Rechtsgeschäftsgebühr an, selbst wenn die Option von der Optionsberechtigten/Bf noch nicht ausgeübt worden ist, weil eben –

wie dargelegt – die Ausübung der Option lediglich eine gebührenrechtlich unbeachtliche Potestativbedingung iSd § 17 Abs. 4 GebG darstellt.

Die Beschwerde war daher dem Grunde nach abzuweisen.

Im Übrigen wurde gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Höhe der vorgeschriebenen Rechtsgebühr keinerlei Einwand erhoben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Zur Frage, ob im Rahmen der gebührenrechtlichen Beurteilung die "Ausübung einer Option" als für die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes erforderliche Rechtsbedingung oder aber als bloß irrelevante Potestativbedingung iSd § 17 Abs. 4 GebG zu betrachten ist, liegt bereits eine eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (siehe Erk. vom 24.6.2010, 2010/16/0053; samt og. Vorjudikatur zu Vertragsverlängerungsoptionen).

Aus diesem Grund ist keine Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung" zu behandeln, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 24. Juli 2017