



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-KG, xxx, vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young, 1220 Wien, Wagramerstr. 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch Dr.F, vom 24. April 2002 betreffend Rechtsgebühr im Beisein der Schriftführerin P nach der am 30. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 26. Jänner 1995 wurde beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ein Schreiben der nunmehrigen Berufungserberin (kurz Bw.) S-KG vom 28. Dezember 1994 angezeigt. Durch dieses Schreiben wird beurkundet, dass auf Grund eines Schreibens der D-GmbH vom 30. Juni 1994 der Inhalt des mit der Firma B-KG am 9. Mai 1986 abgeschlossenen Mietvertrages über den Mietgegenstand x - angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu BRPxxx/85 - neu in Wirkung gesetzt und ein befristetes Mietverhältnis bis zum 31. Dezember 2005 begründet wurde. Alle übrigen Bedingungen des Mietvertrages wurden aus dem Mietvertrag vom 9. Mai 1986 übernommen.

Mit vorläufigem Bescheid vom 16. Mai 1995 setzte das Finanzamt gegenüber der Mieterin die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG vorläufig mit 1 % von S 4.893.886,80 = S 48.939,00 fest. Dabei ging das Finanzamt von einem Monatsentgelt von S 37.074,90 und einer Vertragsdauer von 11 Jahren aus. Die Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung wurde wie Folgt begründet:

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

Am 5. Juli 1995 brachte die Mieterin einerseits einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und andererseits eine Berufung gegen den Bescheid vom 16. Mai 1995 ein. In dieser wurde ua. ausgeführt, dass die D-GmbH das Unternehmen der B-KG mit Kaufvertrag vom 10. Mai 1991 gekauft habe.

Am 8. März 2001 erklärte das Finanzamt den vorläufigen Bescheid vom 16. Mai 1995 für endgültig. Am 27. Juli 2001 wurden der Wiederaufnahmsantrag abgewiesen und die Berufung als verspätet zurückgewiesen. Mit Schreiben vom 2. August 2001 teilte die steuerliche Vertreterin der Mieterin dem Finanzamt mit, dass sie die steuerliche Vollmacht auf Grund der Konkursöffnung ihrer Mandantin am 7. März 1996 zurückgelegt habe.

Am 24. April 2002 wurde die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG für den Mietvertrag vom 28. Dezember 1994 gegenüber der Bw. mit € 3.556,54 (entspricht S 48.939,00) festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass nach den vorliegenden Informationen nach Ablauf des Kalenderjahres 1995 keine weiteren vorläufigen Bescheide bzw. Unterbrechungshandlungen von Seiten der Behörde gesetzt worden seien, weshalb mit Ablauf der Fünf-Jahresfrist des § 207 Abs. 2 BAO das Recht auf die (endgültige) Festsetzung der in Frage stehenden Bestandvertragsgebühr mit Ablauf des Jahres 2000 verjährt sei. Der am 8. März 2001 erlassenen Bescheid sei sohin nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen worden, somit sei die mit 24. April 2002 an die Bw. gerichtete Vorschreibung in Folge ebenfalls verjährt.

Dazu führte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung aus, dass an die Mieterin der vorläufige Gebührenbescheid vom 16. Mai 1995 gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden sei. Nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt worden sei. Auf den vorläufigen Gebührenbescheid sei von Seiten der Mieterin keine Reaktion erfolgt. Da die Ungewissheit nicht weggefallen sei, hätte auch die Verjährungsfrist nicht zu laufen beginnen können. Sohin sei das Recht, die Gebühr festzusetzen, nicht verjährt.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar zu § 208 Abs. 1 lit. d, S 2177 und 2178 ausgeführt, dass die Verjährung des Rechtes nach vorhergehender vorläufiger Festsetzung einen endgültigen Bescheid zu erlassen bzw. einen vorläufigen Bescheid für endgültig zu erklären nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO, mit Ablauf des Jahres, in dem objektiv die Ungewissheit beseitigt worden sei, beginne. Sei für die Beurteilung der Beseitigung die objektive Beseitigung maßgebend, so bedeute dies, dass der tatsächliche Wegfall der Ungewissheit, gleichgültig, ob die Behörde

oder die Partei hievon Kenntnis erlangt hat oder nicht, für den Beginn der Frist des § 208 Abs. 1 lit. d BAO maßgebend sei (VwGH 20.11.1974, 584/73). Somit sei es für den Beginn des Laufes der Verjährungsfrist unerheblich, ob und wann die Behörde subjektiv die Gewissheit von den Umständen tatsächlicher Art gewonnen hat, dass die Vorläufigkeitserklärung bedingende Ungewissheit beseitigt wurde oder dass sie weggefallen ist. Entscheidend für den Beginn des Laufes des Verjährungsfrist nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO sei der Zeitpunkt ab dem die Ungewissheit objektiv nicht mehr bestanden habe. Die Vorläufigkeit der Vorschreibung resultiere hier aus den Vereinbarungen gemäß § 4, Seite 2 ff des Mietvertrages, in welcher neben einer Mindestmiete eine Umsatzmiete (soweit eine bestimmte Umsatzgrenze überschritten wird) vereinbart wurde. Da die Umsatzmiete bzw. die anfallenden Betriebskosten a priori nicht feststellbar gewesen seien, sei die Vorschreibung vorläufig erfolgt. Nach Erlassung des vorläufigen Bescheides vom 16. Mai 1995 seien von Seiten der Behörde keine weiteren Schritte zur Ermittlung des Umfanges der Abgabepflicht gesetzt worden. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22.2.1996 (4 S 179/96 t) sei über das Vermögen der Mieterin der Konkurs eröffnet worden. Der Konkursantrag müsse entsprechend früher gestellt worden sein. Hieraus lasse sich schließen, dass die Mieterin bereits kurz nach Beginn des Mietvertragsverhältnisses (1. Jänner 1995) massive Umsatzproblem hatte, welche die Vorschreibung einer Umsatzmiete ausschließe. Daten der Buchhaltung der Vermieterin würden diesen Schluss bestätigen (1995 sei ausschließlich die Mindestmiete an die Mieterin vorgeschrieben worden). Nach Auskunft der Masseverwalterin der D-GmbH habe die Mieterin bereits Mitte 1995 ihr Mietrecht nicht mehr aktiv (dh mit Betrieb einer Geschäftstätigkeit) ausgeübt). All diese Tatsachen hätte die Behörde bereits 1995 von Seiten der Mieterin bzw. der Vermieterin im Zuge eines Ermittlungsverfahrens, welches die Grenzen der amtswegigen Ermittlung nicht überschritten hätte, in Erfahrung bringen können. Einer endgütigen Abgabenfestsetzung im Jahr 1995 wäre somit nichts im Wege gestanden. Weiters sei festzuhalten, dass nach Erlassung des vorläufigen Bescheides und Ablauf der Zahlungsfrist keinerlei Einbringungsmaßnahmen von Seiten der Behörde gesetzt worden seien, durch welche die bereits im Jahr 1995 vorliegenden Tatsachen offenkundig geworden wären.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15. Juli 2002 wurde außerdem eine mündliche Verhandlung beantragt.

Am 19. Juli 2004 forderte der unabhängige Finanzsenat das Finanzamt auf, den Bemessungsakt BRPxxx/85 vorzulegen bzw. wurde dem Finanzamt, für den Fall, dass dieser Akt nicht mehr im Finanzamt vorhanden sein sollte, ein Ermittlungsauftrag auf Beischaffung des Mietvertrages vom 9. Mai 1986 erteilt.

Mit Stellungnahme vom 15. Mai 2004 teilte das Finanzamt mit, dass der Bemessungsakt BRPxxx/85 nicht mehr im Finanzamt vorhanden sei. Aus einem Aktenvermerk vom 25. April

1995 ergebe sich, dass der Vorakt angefordert worden sei. Wie auch in anderen Fällen seien die im Vorakt enthaltenen Beträge über den Bestandzins zur vorläufigen Bemessung herangezogen worden. In solchen Fällen seien dann bei dem Erstvertrag die entsprechenden Ermittlungen gemacht worden und dann die endgültigen Bescheide erlassen worden. Der Grund für die Vorläufigkeit sei hier die Umsatzmiete gewesen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Ungewissheit erst im Zeitpunkt des Ergehens des Beschlusses des Handelsgerichtes Wien vom 22. Februar 1996 beseitigt worden. Da Geschäftsentwicklungen bzw. Geschäftsverläufe von vielen Komponenten abhängen, Geschäftsumsätze steigen und wieder fallen, Geschäfte geschlossen werden und wieder geöffnet werden, Fremdkapitalgeber gefunden werden, könne in dem vorliegende Fall gar nicht gesagt werden, dass die Ungewissheit schon Mitte 1995 weggefallen sei.

Am 5. Oktober 2004 übermittelte das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat eine von der Bw. angeforderte Kopie des Mietvertrages vom 9. Mai 1986.

In der am 30. November 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte die Bw. ergänzend vor, dass es sich bei dem gegenständlichen Mietvertrag um einen Zusatz zum Mietvertrag vom 9. Mai 1986 mit der B-KG handle. Dazu wurde das Schreiben der D-GmbH vom 30. Juni 1994 an die Bw. in Kopie vorgelegt. Zweck der Neubeurkundung mit dem gegenständlichen Schreiben vom 28. Dezember 1994 sei die Verlängerung der Geltungsdauer von bisher 31. Dezember 1994 auf 31. Dezember 2005 gewesen. Vorgelegt wurde weiters ein Schreiben vom 28. März 1996 von Rechtsanwalt Dr.L an die Masseverwalterin der D-GmbH sowie der Schriftverkehr zwischen der Berufungswerberin und dem Finanzamt für Körperschaften. Dazu brachte die Bw. vor, dass die Auflösung des Mietverhältnisses mit der D-GmbH per 30. April 1996 erfolgt sei. Das im Schreiben vom 17. Juni 1996 angeführte Datum "1. 5. 1995" dürfte irrtümlich hinsichtlich der Jahreszahl sein. Aufgrund dieses Irrtums sei im Vorlageantrag vorgebracht worden, dass der Mietvertrag bereits 1995 beendet worden sei. Auf die Frage der Referentin, ob zwischen 1991 (Abschluss des Unternehmenskaufvertrages) und der Beurkundung des gegenständlichen Mietvertrages die Mindestmiete oder umsatzabhängige Miete zur Vorschreibung gelangt sei, gab die Bw. an, dass sie vermute, dass bloß die Mindestmiete zur Vorschreibung gelangt sei. Unabhängig davon hätte jedenfalls bereits im Jahr 1995 objektiv gesehen ermittelt werden können, wie sich der Bestandzins des gegenständlichen Mietvertrages entwickelt. Dies insbesondere auf Grund der seit dem Jahr 1991 vorliegenden Abrechnungen. Diese Abrechnungen wurden von der Bw. für die Jahre 1995 und 1996 während der mündlichen Verhandlung in Kopie vorgelegt. Hinsichtlich der Mietzinsabrechnungen beginnend ab 1991 wurde die Vorlage binnen einer Frist von 14 Tagen zugesagt. Der Vertreter des Finanzamtes führte zu dieser Frage aus, dass aus den Daten 1991 bis 1994 kein Rückschluss auf die Zukunft getätigt

werden hätte können. Von den Parteien würden nur die tatsächlich angefallenen Mieten und nicht von historischen Daten abgeleitete Werte akzeptiert werden. Die Entwicklung bei der D-GmbH entspreche nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverlauf und sei es auch aus den dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich gewesen. Gerade aus der Weitergeltung des Bestandvertrages aus dem Jahr 1986 habe sich ergeben, dass ein sehr guter Geschäftsverlauf vorliegen müsse. Die Bw. erklärte sich ausdrücklich damit einverstanden, dass nach Vorlage der oben genannten Unterlagen keine weitere mündliche Verhandlung stattfindet.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2004 übermittelte die Bw. dem unabhängigen Finanzsenat noch die Unterlagen über die Mietzinsabrechnungen an die D-GmbH für den Zeitraum 1991 bis 1996. Daraus ergibt sich, dass folgende Monatsmieten verrechnet wurden:

1/1996 – 6/1992	S 31.253,38
7/1992 – 12/1994	S 34.713,47
1/1995 – 4/1996	S 37.869,24

Die verbuchten Monatsmieten würden der Mindestmiete entsprechen, wobei sich die Steigerungen aus der Indexvereinbarung des Mietvertrages (Seite 4) ergeben. Darüber hinaus seien folgende Umsatzmieten verrechnet worden:

für 1991	S 63.072,75
für 1992	S 151.199,00
für 1993	S 103.087,94
für 1994	S 96.717,55
für 1995	S 0,00
für 1996	S 0,00

Trotz der Vorschreibung der Umsatzmieten sei eine endgültige Gebührenvorschreibung bereits zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld möglich gewesen. Die objektive Ungewissheit habe auf Grund des Vorliegens von Erfahrensdaten der Jahre 1991 bis 1993 bereits zum Zeitpunkt der Urkundeerrichtung nicht (mehr) bestanden, da die entsprechenden Daten sofort erhoben werden hätten können. Dazu wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.6.1965, 2368/64 verwiesen. Mit der letzten zur Vorschreibung gelangten Umsatzmiete für das Jahr 1994 (Ausgangsrechnung 25 vom 6. Juni 1995) seien weitere Informationen offen gelegen, welche zusätzliche Aufschlüsse über die Höhe der zu erwartenden Umsatzmieten gebracht hätten. Einer endgültigen Gebührenvorschreibung sei allerspätestens zu diesem Zeitpunkt nichts mehr im Wege gestanden. Zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld (Unterzeichnung der Verlängerungsoption am 30. Juni 1994) sei keinerlei erkennbares Anzeichen für eine

wesentliche Veränderung der Höhe der Umsatzmiete vorhanden gewesen. Dies manifestiere sich insbesondere in der Tatsache, dass für das Jahr 1994 noch eine beträchtliche Umsatzmiete zur Vorschreibung gelangt sei. Außerdem hätten nicht mehr zur Verrechnung gelangte Umsatzmieten keinen Einfluss auf die Gebührenbemessung zum Abgabenentstehungszeitpunkt haben dürfen, zumal das (teilweise) Unterbleiben der Ausführung des Rechtsgeschäftes die entstandene Gebührenschuld nicht mehr aufhebe. Der Bescheid vom 8. März 2001 sei somit nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen worden, womit auch der Abgabenanspruch gegenüber der Bw. verjährt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 208 Abs. 1 lit. a iVm § 207 Abs. 2 BAO beginnt die Verjährungsfrist für Rechtsgebühren grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, und beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§77) von der Abgabebehörde unternommene Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Im gegenständlichen Fall erfolgte jedenfalls durch die Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides vom 16. Mai 1995 an die Mieterin eine Unterbrechungshandlung, weshalb mit Ablauf des Jahres 1995 die Verjährungsfrist im Jahr 1995 zu laufen begann.

Aus dem vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ist nicht ersichtlich, dass zwischen 1995 und 2001 weitere Amthandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches durch das Finanzamt vorgenommen worden wären. Der Bemessungsakt BRPxxx/85 betreffend den Mietvertrag vom 9. Mai 1986 konnte dem unabhängigen Finanzsenat nicht mehr vorgelegt werden, weshalb nicht festgestellt werden kann, ob in diesem Akt Ermittlungen getätigt wurden, die für das gegenständliche Abgabenverfahren von Bedeutung sind.

Vom Finanzamt wird die Ansicht vertreten, das im gegenständlichen Fall die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres 1996 begonnen hätte, weil erst in diesem Zeitpunkt die Ungewissheit weggefallen wäre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d) BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabebehörde 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. Die Ersetzung

eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, so ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Bescheid erklärt.

Wurde eine Rechtsgebühr durch vorläufigen Abgabenbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt, obwohl eine Ungewissheit in dieser Gesetzesstelle nicht vorlag, so findet die Vorschrift des § 208 Abs. 1 lit. d BAO über den späteren Beginn der Verjährungsfrist aber keine Anwendung (vgl. VwGH 18.10.1984, 83/15/0085).

Es muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist (Argument: **nach** den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens). Die Möglichkeit, vorläufige Beschiede gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu erlassen, ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 3 und 4 zu § 200).

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG 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 nach dem Wert in Höhe von 1 v.H., 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.

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist gemäß § 21 GebG dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG, der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Im gegenständlichen Fall liegt eine Urkunde über die Verlängerung der Geltungsdauer eines Bestandvertrages vor. Rechtsgeschäftlicher Inhalt sind durch die entsprechenden Verweise im gegenständlichen Fall auch der Mietvertrag der Bw. mit der B-KG vom 9. Mai 1986 sowie das Schreiben der D-GmbH vom 30. Juni 1994.

Das Bestandverhältnis zwischen der Bw. und der D-GmbH war ex lege durch einen Eintritt der D-GmbH in das Mietverhältnis zwischen der Bw. und der B-KG begründet worden, da die D-GmbH 1991 das im Mietgegenstand betriebene Unternehmen von der B-KG erworben hatte. Im Mietvertrag vom 9. Mai 1986 war einerseits eine monatliche Mindestmiete (wertgesichert) und zusätzlich eine umsatzabhängige Miete vereinbart worden. Das Mietverhältnis war befristet bis zum 31. Dezember 1994 abgeschlossen worden.

Durch die vorliegende Urkunde erfolgte eine Verlängerung der Geltungsdauer des Bestandverhältnisses von 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2005, weshalb die wiederkehrenden Leistungen entsprechend der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem 11-fachen Jahreswert zu bewerten. Da die Höhe des Mietentgeltes im vorliegenden Fall von den Umsätzen der Mieterin abhängig ist und damit schwankend gestaltet ist, ist der Jahreswert auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 3 BewG zu ermitteln.

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 ist aber bloß eine Verlängerung des Geltungszeitraumes erfolgt und wurde das Bestandobjekt von der D-GmbH bereits seit dem Jahr 1991 und somit vor dem Entstehen der Gebührenschuld als Mieterin genutzt. Im vorliegenden Fall hätten bereits im Jahr 1995 Ermittlungen über die Höhe der in den Jahren 1991 bis 1994 tatsächlich an die Mieterin zur Vorschreibung gelangten umsatzabhängigen Mieten erfolgen können. Es ist der Bw. zu folgen, dass (objektiv gesehen) durch die Erfahrungswerte für die Jahre 1991 bis 1994 bereits im Jahr 1995 eine - endgültige - Ermittlung des voraussichtlich im Durchschnitt der Jahre zu erzielenden Jahresumsatzes möglich gewesen wäre. Deshalb ist die Ungewissheit (soweit sie überhaupt je bestanden hat) bereits im Jahr 1995 weggefallen. Die Tatsache, dass für die Jahre 1995 und 1996 tatsächlich kein umsatzabhängiges Entgelt mehr verrechnet wurde, hat wegen der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG ebenso wie die Einstellung der Geschäftstätigkeit im Jahr 1996 keinen Einfluss mehr auf die bereits entstandene Gebührenschuld. Somit hat die fünfjährige Verjährungsfrist im Jahr 1995 zu laufen begonnen und ist mangels Unterbrechungshandlungen bereits mit Ablauf des Jahres 2000 Verjährung eingetreten. Es war daher im Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung gegenüber der Bw. am 24. April 2002 bereits Bemessungsverjährung eingetreten, weshalb der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Wien, am 10. Jänner 2005