



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Z-GmbH (vormals: AG), Adr., vertreten durch Anwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. August 2001 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bestandvertrag vom 26. September 2000 vermietete die Fa. K die Grundstücke Nr. 530 mit einer Fläche von 4.309 m<sup>2</sup> und Nr. 531 mit einer Fläche von 2.197 m<sup>2</sup> jeweils der EZ1 an die Z-AG (= Berufungserberin, Bw) – diese mittlerweile seit 29. Juni 2002 umgewandelt in die Z-GmbH – zum Betrieb eines Lagers für Ziegel und ähnliche Produkte zu einem Bestandzins von ATS 8,50 pro m<sup>2</sup> monatlich zusätzlich 20 % Umsatzsteuer, dies beginnend mit 1. Oktober 2000 für die Dauer von drei Jahren. Hierbei wurde der Bw unter Vertragspunkt III. die Option eingeräumt, das Bestandverhältnis zunächst dreimal um je drei weitere Jahre sowie danach bis längstens zum 30. Juni 2027 zu verlängern. Die Option kann die Bw in Form einer schriftlichen Erklärung an die Bestandgeberin bis zu jeweils bestimmten Terminen ausüben. Unter Vertragspunkt IV. "*Bestandzins*" wurde des Weiteren fixiert, dass die Bw "für die Aufwendungen des Bestandgebers zur Befestigung des Lagerplatzes (Asphaltdecke), Errichtung eines durchgehenden Zaunes mit zwei Toren" etc. einen Errichtungskostenbeitrag während der Dauer des Vertragsverhältnisses bzw. im Falle der Verlängerung maximal für die

Dauer von 10 Jahren ein monatliches Nettoentgelt von ATS 3,50 pro m<sup>2</sup> zu leisten hat. Laut Vertragspunkt XI. trägt die Bw als Bestandnehmerin alleine die Kosten der Vergebühr; der Bestandgeber hat alleine die Gebührenanzeige durchzuführen. Die gegenständliche Vertragsurkunde wurde von den Vertragsparteien eigenhändig unterfertigt.

Mit Bescheid vom 2. August 2001, StrNr, hat das Finanzamt der Bw hiefür die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz (GebG), BGBI 1957/267, idGf, im Betrag von ATS 152.240 = € 11.063,71 vorgeschrieben, das ist 1 % von der in Höhe von ATS 15,223.980 ermittelten Bemessungsgrundlage (Berechnung: 4.309 m<sup>2</sup> + 2.197 m<sup>2</sup> = 6.506 m<sup>2</sup> x ATS 8,50 = ATS 55.301 + 20 % USt = ATS 66.361 x 12 x 15 Jahre = ATS **11,944.980**; 6.506 m<sup>2</sup> x ATS 3,50 = ATS 22.771 + 20 % USt = ATS 27.325 x 12 x 10 Jahre = ATS **3,279.000**, ergibt insgesamt ATS 15,223.980).

Begründend wurde ausgeführt, wenn einem Vertragsteil unter dem Titel "Option" das Recht eingeräumt werde, einen bereits bestehenden Vertrag zu verlängern, so liege nach der VwGH-Judikatur eine Bedingung vor, die gebührenrechtlich gemäß § 17 Abs. 4 GebG als eingetreten anzusehen sei. Die vom Optionsrecht umfasste Verlängerungszeit sei daher zusätzlich in die Bemessung einzubeziehen (= 3 x 3 Jahre + unbestimmte Zeit 3 Jahre).

In der dagegen am 21. August 2001 erhobenen Berufung wurde vorgebracht, der Bestandvertrag sei befristet auf drei Jahre abgeschlossen worden, sodass auch nur der dreifache Jahresmietzins der Bemessung zugrunde zu legen sei, nicht jedoch die von der Option umfassten Verlängerungszeiten. Nach der zivilrechtlichen Betrachtungsweise sei zwischen einem Vertrag, der auf bestimmte Zeit unbedingt und darüber hinaus bedingt abgeschlossen worden sei einerseits und einem unbedingten Vertrag mit einer Verlängerungsoption andererseits, zu unterscheiden. Die Ausübung einer Option sei weder die Erfüllung einer Bedingung noch die "Genehmigung" durch die Partei, sondern eine gebührenrechtlich relevante Rechtsbedingung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes. Eine Option auf Abschluss eines Mietvertrages sei nicht gebührenpflichtig. Zwischen einer gebührenrechtlich irrelevanten Einräumung einer Option auf Abschluss eines Vertrages und der Option auf Verlängerung eines bereits abgeschlossenen Vertrages bestehe zivilrechtlich kein Unterschied. Darüber hinaus sei die Vorschreibung einer Rechtsgebühr für bedingte Rechtsgeschäfte verfassungswidrig. Zufolge der Judikatur des VfGH seien nach dem KVG bedingte Geschäfte nicht mehr kapitalverkehrsteuerpflichtig. Es sei aber sachwidrig und widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, wenn in einem Gesetz (KVG) ein bedingtes Rechtsgeschäft steuerfrei, in einem anderen vergleichbaren Gesetz (GebG) hingegen abgabepflichtig sei. Letztlich sei die Höhe der Bemessungsgrundlage unrichtig, da der vereinbarte Erhaltungsbeitrag weder Mietkosten noch Nebenkosten zum Mietzins darstelle. Der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben bzw. die Gebühr mit Null vorzuschreiben.

Das Finanzamt hat die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem UFS am 21. Juli 2008 zur Entscheidung vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist 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 eine Gebühr von 1 v. H. zu entrichten. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung 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.

**1. Vertragsdauer und Option:**

Gemäß § 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.

Nach Abs. 5 dieser Bestimmung heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als **unbedingte**, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

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 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, Rzn. 39-41 zu § 26 mit weiterer Judikatur).

Dem gegenständlich von der Bw erhobenen Einwand, es handle sich bei der Option um eine gebührenrechtlich relevante Rechtsbedingung, ist das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2005, 2005/16/0237, entgegenzuhalten, worin der VwGH zunächst wie oben ausführt und weiter: *"Das weitere Beschwerdevorbringen, wonach das vertraglich eingeräumte Optionsrecht eine sehr wohl gebührenrechtlich relevante Rechtsbedingung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes sei, bietet keinen Anlass dazu, von der wiedergegebenen, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur gebührenrechtlichen Bedeutung einer solchen Potestativ-Bedingung abzugehen".*

Entgegen dem Dafürhalten der Bw sind daher zusätzlich zur vereinbarten bestimmten Vertragsdauer von drei Jahren auch sämtliche von der eingeräumten Option umfassten Verlängerungszeiten, das sind zusätzlich 12 Jahre (= 3 x 3 Jahre + anschließend unbestimmte Dauer 3 Jahre), und sohin – betreffend den unter Vertragspunkt IV. als solchen bezeichneten "Bestandzins" von ATS 8,50 pro m<sup>2</sup> - insgesamt 15 Jahre Bestanddauer der Bemessung der Rechtsgebühr zugrunde zu legen.

## 2. Wert und Nebenleistung:

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist "nach dem Wert" des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer.

Zum "Wert" zählen **alle Leistungen**, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl. VwGH 12.11.1997, 97/16/0038; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 u.v.a.).

Dazu 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 (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0160 u.a.).

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 ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH 25.10.2005, 2006/16/0111; vgl. zu vor: *Fellner* aaO, Rz. 75 f. zu § 33 TP 5 GebG).

Wenn daher im Gegenstandsfalle, noch dazu unter Vertragspunkt IV. "Bestandzins", neben dem Entgelt von netto mtl. ATS 8,50 pro m<sup>2</sup> direkt anschließend "für Aufwendungen des Bestandgebers" hinsichtlich der Befestigung (Asphaltierung) des Lagerplatzes und der Errichtung eines Zaunes etc. ein hiefür von der Bw für die Dauer von maximal 10 Jahren zu leistender **Errichtungskostenbeitrag** in Höhe von netto mtl. ATS 3,50 pro m<sup>2</sup> vereinbart

wird, so ist zum Einen der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang dieser Leistung zur überlassenen Bestandsache (Lagerplatz) eindeutig gegeben und handelt es sich dabei auch zweifelsfrei um die Übernahme einer Verpflichtung, die – wenn nicht überhaupt der Ausübung des Gebrauches – zumindest der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dient.

Der hiefür als Entgelt bedungene "Errichtungskostenbeitrag" ist demzufolge in die Bemessung der Rechtsgebühr als Teil des "Wertes" einzubeziehen.

### **3. Verfassungswidrigkeit:**

Der UFS als Verwaltungsbehörde hat seine Entscheidung in Anwendung der geltenden Rechtslage, dh. der in Geltung stehenden gesetzlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der hiezu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur, zu treffen.

Die Beurteilung einer allfälligen Verfassungswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung zB wegen Gleichheitswidrigkeit, wie von der Bw eingewendet, fällt in die ausschließliche Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

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

Innsbruck, am 28. August 2008