

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, ADR, vertreten durch Dr. Martin Holzer, Mittergasse 10, 8600 Bruck an der Mur, über die Beschwerde vom 07.05.2015 gegen den endgültigen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30.03.2015, ErfNr***, StNr*** betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt 2009/2010

1.1. Gebührenanzeige

Am 4. Mai 2009 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) ein am 30. April 2009 zwischen der VERPÄCHTERIN als Verpächter und Herrn BF (dem nunmehrigen Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Pächter abgeschlossener Pachtvertrag über das Pachtobjekt OBJEKT zur Vergebührung angezeigt.

1.2. Ermittlungen des Finanzamtes 2010

Offensichtlich über telefonische Anforderung übermittelte die Verpächterin dem Finanzamt mit Telefax vom 4. März 2010 die sog. "Anlage 1" zum Pachtvertrag mit Herrn BF. Demnach beträgt die Raum- und Betriebskostenpauschale pro Monat € 6.100,00 und der Pachtzins pro Monat 19% des Nettoumsatzes.

1.3 vorläufiger Gebührenbescheid vom 8.3.2010

Mit Bescheid vom 8. März 2010 setzte das Finanzamt für den Bestandvertrag gegenüber dem Bf. vorläufig eine Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 2.196,00 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 219.600,00 ausging. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes an:

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

Mon. Pacht € 6.100,00 ohne Umsätze x 36 Mon. = 219.600,00"

1.4. Berufung vom 30.3.2010

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bf. aus, dass bei der Vergebührungs des Pachtvertrages vom Finanzamt unrichtigerweise das 36-fache des monatlichen Pachtzinses in Höhe von EUR 6.100,-- der Bemessung zu Grunde gelegt worden sei. Bei richtiger Berechnung wäre die tatsächliche Dauer des Pachtvertrages, nämlich 6 Monate, der Bemessung zugrunde zu legen gewesen und die Bestandsgebühr mit EUR 366,-- zu bestimmen gewesen. Dies deshalb, da das Pachtverhältnis bereits nach 6 Monaten im Einvernehmen aufgelöst worden sei, da die seitens des Bestandsgebers zugesagten Eigenschaften nicht vorhanden gewesen seien und 8 zu übernehmende Dienstverhältnisse aufgrund der zwingenden Bestimmungen des AVRAG mit den Umsatzzahlen des Objektes in keiner Weise in Einklang zu bringen gewesen seien.

1.5. BVE vom 22.6.2010

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juni 2010 wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung, dass die Gebührenschuld nach § 16 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 bei einem zweiseitigen Rechtsgeschäft, wenn die Urkunde im Inland errichtet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung entstehe und für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend sei, als unbegründet ab. Das Rechtsgeschäft unterliege der Gebühr, so wie es beurkundet sei, sodass die Behörde nicht berechtigt sei, der Gebührenfestsetzung andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände zugrunde zu legen. Darüber hinaus bestimme § 17 Abs. 5 GebG, dass weder die Vernichtung der Urkunde, noch die Aufhebung des Rechtsgeschäfts ebenso wenig wie das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld aufhebe. Es sei daher ohne Einfluss auf die festgesetzte Gebühr, wenn das Miet- oder Pachtverhältnis vor Ablauf der Vertragsdauer bzw. bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Verträgen vor Ablauf von 3 Jahren, aufgelöst werde oder überhaupt nicht zur Ausführung gelange.

1.6 Vorlageantrag vom 2.8.2010

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erstattete der Bf. kein weiteres Vorbringen.

2. Verfahren UFS RV/2705-W/10 und BFG RV/7102705/2010

2.1. Vorhalteverfahren durch den UFS

Mit Vorhalt vom 18. November 2013 teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Bf. und dem Finanzamt mit, wie sich der Sachverhalt darstelle und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Bislang sei der monatliche Nettoumsatz weder dem Finanzamt noch dem Unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt worden, sodass es derzeit nicht möglich sei, den monatlichen umsatzabhängigen

Pachtzins in Höhe von 19% zuzüglich Umsatzsteuer zu berechnen und bereits in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Es werde daher ersucht, die entsprechenden Unterlagen vorzulegen, erst dann könne eine endgültige Gebührenfestsetzung nach § 200 Abs. 2 BAO erfolgen. Die vorläufige Bemessungsgrundlage vorbehaltlich des noch nicht bekanntgegebenen monatlichen Nettoumsatzes inklusive USt betrage € 263.520,00 (= EUR 7.320,-- (EUR 6.100 zuzüglich 20% USt iHv EUR 1.220,--) x 36). 1% als Bestandsvertragsgebühr hiervon betrage € 2.635,20. Aus derzeitiger Sicht der Referentin unterliege daher der gegenständliche Pachtvertrag der Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG und wäre daher die Berufung als unbegründet abzuweisen und die Gebühr mit € 2.635,20 festzusetzen.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bf. dem UFS mit Schriftsatz vom 2. Dezember 2013 mit, dass zwischenzeitig zu AZ des Bezirksgerichtes BG das Schuldenregulierungsverfahren über den Bf. eröffnet und beendet worden sei. Es wäre also die Schuldenregulierungsquote im Ausmaß von 5 % der vorgeschriebenen bzw. vorzuschreibenden Rechtsgeschäftsgebühr zu entrichten. Dem Schriftsatz wurde ein Ediktsauszug angeschlossen.

2.2. Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht im Verfahren RV/7102705/2010

Nach Übergang der Zuständigkeit vom UFS aufs BFG übermittelte die Verpächterin über Anfrage vom 9. Februar 2015 dem Bundesfinanzgericht am 12. Februar 2015 folgende Aufstellung über die Rechnungen betreffend das gegenständliche Bestandobjekt:

[...]

2.3. Vorhalt des BFG an den Bf. vom 17.2.2015 im Verfahren RV/7102705/2010

Mit Vorhalt vom 17. Februar 2015 brachte das BFG dem Bf. den Inhalt der obigen Aufstellung zur Kenntnis und teilte dem Bf. mit, aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, als die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG endgültig mit € 5.114,16 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 511.416,00 - € 14.206,00 x 36) festgesetzt wird.

2.4. Zurücknahme der Beschwerde – Gegenstandsloserklärung der Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 20. März 2015 nahm die Bf. den Vorlagenantrag und die Beschwerde zurück, weshalb das BFG mit Beschluss vom 24. März 2015 die Beschwerde gegen den vorläufigen Bescheid gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärte und das Beschwerdeverfahren einstellte.

3. Verfahren vor dem Finanzamt 2015

3.1. endgültiger Bescheid vom 30.3.2015

Mit Bescheid vom 30. März 2015 setzte das FA die Rechtgebühr endgültig ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 511.416,00 mit € 5.114,16 fest und hielt dazu fest, dass sich dadurch eine Nachforderung von € 2.918,16 ergibt.

In der Begründung wurde auf die Aufstellung des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Februar 2015 verwiesen.

3.2. Beschwerde vom 7.5.2015

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vorweg der Einwand der Verjährung der Gebühreneinhebung erhoben.

Weiters wurde bekämpft, dass die Bemessungsgrundlage iHv € 511.416,00 nicht näher aufgegliedert sei. Daher sei von einer Unschlüssigkeit bzw. Unbestimmtheit im Sinne Unbestimmbarkeit der Bemessungsgrundlage auszugehen.

Überdies handle es sich nicht um einen Pachtvertrag im Sinne des ABGB, sondern um ein Umgehungsgeschäft durch die Bestandgeberin gegenüber dem Bestandgeber. Bei wahrer wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die kaufmännische Freiheit des angeblichen Bestandnehmers in einer solchen Art und Weise eingeschränkt, dass in Wahrheit von einem Dienstvertrag, hilfsweise freien Dienstverhältnis, auszugehen sei. Die Reglementierung des Pächters sei eine solche, die einer gänzlichen Knebelung gleichzusetzen sei. Es werde jede kaufmännische Freiheit des Bf. unterbunden. Der Bf. müsse die Ware verkaufen, die ihm VERPÄCHTERIN vorsetzt, das zu den Preisen, die VERPÄCHTERIN diktieren, und auch dies im Ausmaß, das VERPÄCHTERIN festlege. Jeglicher Verkauf von sonstiger Ware sei ausdrücklich bei sonstiger Sanktion der Vertragsauflösung ausgeschlossen worden. Ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen Dienstvertrag einerseits und sonstigem selbständigen Vertragsverhältnis andererseits liege in der Frage der sogenannten eigenen Betriebsmittel. Durch den gegenständlichen Vertrag würden sämtliche Betriebsmittel von VERPÄCHTERIN dem Bf. vorgegeben. Es sei somit nicht von einem Pachtverhältnis auszugehen, sondern ausschließlich von einem Dienstvertrag. Für einen Dienstvertrag bestehe keine Gebührenschuld des Dienstnehmers.

Abschließend wurde eingewandt, dass aufgrund des Urkundeprinzips die Gebührenfestlegung nach dem Inhalt der Urkunde ex ante festzulegen sei. Die sogenannte Umsatzpacht sei nach der Urkunde selbst nicht feststellbar. Aufgrund des Pachtvertrages wäre es der Abgabenbehörde ein Leichtes gewesen, zum Zeitpunkt des Gebührenbescheides vom 8.3.2010 auch die Umsatzbestandteile festzustellen, da zu diesem Zeitpunkt das Bestandverhältnis bereits längst wieder aufgelöst gewesen sei. Hinsichtlich der allfälligen Miteinbeziehung umsatzabhängiger Pachtzinsbestandteile sei somit neuerlich Präklusion eingetreten.

Mit dem Rechtsinstitut einer vorläufigen Gebührenfestsetzung, die erst nach Absolvierung eines Beobachtungszeitraumes in eine endgültige Gebührenbemessung übergeführt werden könne, sei im vorliegenden Fall für die Abgabenbehörde nichts gewonnen, da zum Zeitpunkt der Gebührenfeststellung mit Bescheid vom 8.3.2010 das Pachtverhältnis bereits wieder seit nahezu einem halben Jahr aufgehoben gewesen sei. Bekanntlich habe das angebliche Pachtverhältnis nur 6 Monate gedauert und habe dann wegen

unzumutbarer Knebelung und daraus resultierender völliger Unwirtschaftlichkeit vorzeitig aufgelöst werden müssen.

Es möge daher der Beschwerde Folge gegeben und der Bescheid vom 30.3.2015 ersatzlos behoben werden. Die Anberaumung einer mündlichen Rechtsmittelverhandlung unter Vorladung des Bf. und seines ausgewiesenen Vertreters werde ausdrücklich beantragt.

3.3. Beschwerdevorentscheidung vom 2.6.2015

Am 2. Juni 2015 erließ das FA eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, in der es den Beschwerdeausführungen Folgendes entgegen hielt:

"Verwiesen wird auf die ausführliche rechtliche Beurteilung des vorliegenden Bestandvertrages im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates v. 18.11.2013.

Daher erübrigt es sich, auf die in der nunmehrigen Beschwerde eingebrachten Einwände einzugehen. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage sind auch noch die ergänzenden Ausführungen im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 17.02.2015 zu erwähnen. Mit Stellungnahme v. 20.3.2015 wurde die anhängige Beschwerde und der Vorlageantrag zurückgezogen.

Daraufhin wurde die Beschwerde vom 30.03.2010 mit Beschluss des BFG v. 24.03.2015 als gegenstandlos erklärt und das Beschwerdeverfahren eingestellt.

Der vorläufige Bescheid vom 08.03.2010 war aber durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen. Die Bemessungsgrundlage für den endgültigen Bescheid wurde aus dem Vorhalt des BFG v. 17.2.2015 übernommen, und ist dem auch nichts hinzuzufügen.

Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, das ist der 31.12.2009 und beträgt gem. § 207 Abs.2 BAO 5 Jahre.

Gem. § 209 Abs.1 BAO wird durch jede nach außen hin erkennbare Handlung innerhalb der Verjährungsfrist zur Geltendmachung des Abgabenanspruches diese Frist um 1 Jahr verlängert.

Verjährung ist somit noch nicht eingetreten."

3.4 Vorlageantrag vom 10.7.2015

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde ans BFG betonte der Bf. abermals, dass die 5-jährige Verjährungsfrist mit Ablauf des 31.12.2014 abgelaufen sei. Zwischenzeitige meritorische Betreibungsschritte oder Ähnliches hätten nicht stattgefunden.

Auch die Heranziehung weiterer Abgabenaspekte durch Miteinbeziehung einer Umsatzpacht sei nach eingetretener Verjährung erfolgt.

Darüber hinaus habe sich die Behörde in keiner Weise mit der Frage auseinandergesetzt, dass ein faktisches Dienstverhältnis vorliege, dies aufgrund der restlosen Knebelung des Abgabenschuldners durch die angebliche Bestandgeberin, richtig jedoch Dienstgeberin. Die VERPÄCHTERIN habe durch den vorliegenden Vertrag eine solche Knebelung

des Vertragspartners vorgenommen, dass sittenwidrige Aspekte einer *societas leonina* vorlägen, wonach also ein Vertragsteil sämtliche Bonitäten aus einem Vertrag genieße, der andere Vertragsteil jedoch sämtliche Risken zu übernehmen habe.

Ebenso habe sich die Behörde nicht mit den Einwendungen gegen die Miteinbeziehung der sogenannten Umsatzpacht in die Abgabenbemessungsgrundlage befasst.

Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang auf den zusätzlich relevanten Verjährungstatbestand, da die belangte Behörde erst nach Ablauf von 5 Jahren die Umsatzpacht in ihre Überlegungen einbezogen habe.

4. nunmehriges Beschwerdeverfahren vor dem BFG

4.1 Vorlage der Beschwerde vom 7.5.2015 ans BFG/Stellungnahme FA

Mit Vorlagebericht vom 1. September 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 7. Mai 2015 gegen den endgültigen Bescheid dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab dabei folgende Stellungnahme zu den Argumenten der Bf. ab:

"Gem. § 207 Abs.2 BAO beträgt die Bemessungsverjährung für die Rechtsgeschäftsgebühren 5 Jahre. Gem. § 208 beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Im vorliegenden Fall ist der Abgabenanspruch mit Abschluss des Pachtvertrages am 30.4.2009 entstanden. Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf dieses Jahres, 31.12.2009 zu laufen. Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um 1 Jahr. Innerhalb der Verjährungsfrist wurde mit vorläufigem Bescheid der Abgabenanspruch geltend gemacht, daher verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, also bis 31.12.2015. Verjährung ist somit noch nicht eingetreten.

Die Aufstellung der Pachtabrechnungen und Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den endgültigen Gebührenbescheid wurde mit Schreiben v. 17.2.2015 vom BFG dem Bf vorgehalten. Im endgültigen Bescheid wurde auf diesen Vorhalt verwiesen.

Betreffend Vorliegen eines Bestandvertrages wird ebenfalls auf die Ausführungen des BFG im Vorhalt v. 18.11.2013 verwiesen. Das Finanzamt hat sich diesbezüglich bereits in seiner Stellungnahme vom 28.11.2013 den Ausführungen des damaligen Unabhängigen Finanzsenates angeschlossen."

4.2 Übergang der Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 1062

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20. Februar 2018 wurde die Rechtssache RV/7104540/2015 wegen Verhinderung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1034 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zur Bearbeitung zugeteilt.

4.3 Ladung zur mündlichen Verhandlung

Mit der Ladung zur der für 15. Mai 2018 anberaumten mündlichen Verhandlung wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung BFG 26.7.2016, RV/7100282/2010 zu einem dem gegenständlichen Vertrag identen Vertragstext ausgesprochen hat, dass es sich hierbei nicht um einen Franchisevertrag handelt, sondern um eine Unternehmenspacht und auch das umsatzabhängige Entgelt in die Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG einzubeziehen ist.

Für die Einbringung eines vorbereitenden Schriftsatzes vor Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde eine Frist bis zum 30. April 2018 eingeräumt.

4.4. vorbereitender Schriftsatz des Bf. vom 30.4.2018

Mit Schriftsatz vom 30. April 2018 teilte der Bf. mit, dass das bisherige Beschwerdevorbringen vollinhaltlich aufrecht erhalten werde, insbesondere der erhobene Einwand der Verjährung. Seit dem die Gebührenschuld auslösenden Pachtvertrag vom 30.04.2009 seien nunmehr exakt 9 Jahre vergangen, auch die Festsetzung der Gebühren in Höhe von € 5114,16 mit Mitteilung vom 17.02.2015 sei nach mehr als 5 Jahren erfolgt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

II. Sachverhalt

Durch Unterzeichnung einer mit Pachtvertrag betitelten Urkunde durch die VERPÄCHTERIN als Verpächter am 27.04.2009 und Herrn BF (kurz Bf.) als Pächter am 30.04.2009 wurde ein Pachtvertrag über die in OJEKT gelegenen, eingerichteten und betriebenen Backwarenverkaufsstellen zur Fortführung des Betriebes als Einzelhandelsverkaufsstelle für Brot- und Backwaren und als Imbisslokal bzw. als Stehkaffee abgeschlossen, wobei sich der Bf. dazu verpflichtete, den Betrieb fortzuführen. Mitverpachtet wurde das gesamte Betriebsinventar und die sonstigen Einrichtungen, welche am Übergabetag gemeinsam aufgelistet und in den Datenblättern der Anlage 1 niedergelegt wurden.

Durch § 1 Abs. 3 des Pachtvertrages wurde dem Pächter das Recht eingeräumt, während der Dauer des Pachtverhältnisses im Einklang mit den nachfolgenden Bestimmungen und im Rahmen der Richtlinien des Verpächters das Backwarenverkaufsgeschäft unter dem Namen und der Geschäftsbezeichnung „VERPÄCHTERIN“ zu führen, die Symbole und weitere zum Vertriebssystem des Verpächters gehörende Kennzeichen und Bezeichnungen für ihren Geschäftsbetrieb zu benützen, auch wenn diese erst künftig von dem Pächter eingeführt werden.

Aus § 1 Abs. 4 des Pachtvertrages ergibt sich, dass dem Pächter kein Gebietsschutz gewährt wird, sowie dass der Verpächter berechtigt ist, auch in unmittelbarer Nähe des Pächters Backwarenverkaufsstellen zu betreiben, betreiben zu lassen, an andere Pächter zu verpachten oder neu zu eröffnen.

Zur Rechtsstellung des Pächters enthält § 2 des Pachtvertrages folgende Festlegungen:

(1) Der Pächter wird seinen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr als selbstständiger Kaufmann führen.

(2) Er ist hinsichtlich der Führung des Betriebes Dritten gegenüber, insbesondere den Kunden, Behörden sowie ihren Arbeitnehmern alleinverantwortlich für jegliche zivil-, straf-, steuer- und öffentlich-rechtliche Haftung aus dem Betrieb des Pachtobjektes soweit kein Verschulden des Verpächters vorliegt.

Der Pächter hat insbesondere auch sämtliche steuerlichen Verpflichtungen selbst zu erfüllen, die sich aus dem Betrieb des Pachtobjektes ergeben (...).

(3) Der Pächter übernimmt bei Beginn des Pachtverhältnisses die bislang bestehenden Arbeitsverhältnisse mit folgenden Mitarbeitern:

...

(4) Der Pächter darf das Pachtobjekt weder im Ganzen noch teilweise unterverpachten oder unter dem Namen und/oder der Marke „VERPÄCHTERIN“ weitere Filialen eröffnen, es sei denn, daß mit dem Verpächter eine entsprechende Erweiterung dieses Vertrages oder der Abschluss eines weiteren Vertrages vereinbart wurde.“

§ 3 des Pachtvertrages bestimmt, dass das Pachtverhältnis unbefristet ist und am 01.05.2009 beginnt. Es kann während der ersten drei Monate der Vertragsdauer mit einer Frist von zwei Wochen zum Monatsende, danach mit einer Frist von drei Monaten zum Monatsende gekündigt werden.

§ 3 Abs. 3 des Pachtvertrages benennt wichtige Gründe, aus denen der Pachtvertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist gekündigt werden kann, insbesondere werden mögliche Verstöße der Pächterin, die einen wichtigen Grund darstellen, aufgelistet.

Nach § 4 Abs. 1 des Pachtvertrages ist der Pächter zur Zahlung eines Pachtzinses an den Verpächter verpflichtet. Der Pachtzins besteht aus einer Pauschale für die Bereitstellung der eingerichteten Backwarenverkaufsstände und einem umsatzabhängigen Pachtzins. Sowohl die Höhe der Pauschale als auch die Höhe des umsatzabhängigen monatlichen Pachtzinses ergeben sich aus dem jeweiligen Datenblatt in der Anlage 1 des Pachtvertrages.

Mit der Pauschale werden die Kosten für die Raumüberlassung, Beheizung, Versorgung mit elektrischer Energie und Wasser und Abwasserkosten des Bestandsobjekts, sowie die Kosten der Überlassung, Instandhaltung des Inventars und erstmaligen Einrichtung eines Fernsprechanschlusses abgegolten.

Die Höhe des umsatzabhängigen Teiles des monatlichen Pachtzinses bemisst sich nach den vom Pächter erzielten monatlichen Gesamtnettoumsatz und werden dadurch alle übrigen Leistungen des Verpächters mit Ausnahme der Warenbelieferung abgegolten, insbesondere die Kosten die durch Entwicklung, Zurverfügungstellung des Betriebs-, Verkaufs- und Hygienekonzepts sowie für die laufenden Schulungen entstehen.

Weiters verpflichtet sich der Pächter, zusätzlich zum jeweils insgesamt zu bezahlenden Pachtzins (Bereitstellungspauschale und umsatzabhängige Pachtzins) die Umsatzsteuer in jeweiliger gesetzlicher Höhe zu bezahlen.

Nach dem Datenblatt, das als Anlage 1 dem Pachtvertrag angeschlossen wurde, beträgt die Raum- und Betriebskostenpauschale € 6.100,00 und der umsatzabhängige Pachtzins 19% des Nettoumsatzes.

Betreffend den umsatzabhängigen Teil der Pacht verpflichtet sich der Pächter nach § 4 Abs. 3 des Pachtvertrages, jeweils unverzüglich für jeden Monat eine prüfbare Abrechnung über den erzielten Gesamt-Nettoumsatz durch Übermittlung der Gesamtsalden aller Registrierkassen dem Verpächter oder einem von diesem benannten Dritten in jeweils vereinbarter elektronischer Form zur Verfügung zu stellen.

§ 7 des Pachtvertrages definiert das vom Verpächter zur Verfügung gestellte Verkaufs-, und Hygienekonzept. Nach diesem bezieht der Pächter die ihm angebotenen und bezeichneten Waren, insbesondere Brot- und Backwaren aller Art ausschließlich direkt und unmittelbar vom Verpächter oder einem von diesem bezeichneten Unternehmen und bietet nur diese Waren in dem Pachtobjekt zum Verkauf an. Die Pächterin darf solche Artikel, die der Verpächter anbietet, nicht von Dritten beziehen und zum Verkauf anbieten, um das einheitliche Auftreten nicht zu beeinträchtigen.

Der Pächter hat während der Vertragsdauer das Sortiment der vom Verpächter jeweils angebotenen Brote und Backwaren im Pachtobjekt zu führen, um die normale Nachfrage der Kundschaft zu befriedigen. Bis zum Ladenschluss ist stets ein Kernsortiment der am stärksten nachgefragten Artikel in ausreichender Anzahl vorzuhalten. Der Verpächter ist berechtigt, den jeweiligen Marktbedürfnissen entsprechend, Sortimentsanpassungen durchzuführen. Dies gilt auch für die Umstellung einzelner Artikel von Frischbelieferung, auf Lieferung von Tiefkühlteiglingen und/oder halbgebackene Waren und umgekehrt. Die Pächterin ist verpflichtet, das von ihr feilgebotene Sortiment stets frisch anzubieten, da dies wesentlicher Bestandteil des Verkaufskonzeptes ist.

Nach § 7 Abs. 4 und 5 Pachtvertrag ist der Verpächter verpflichtet, die von ihm gelieferten Brot- und Backwaren (Retoure) auf seine Kosten zu entsorgen und dem Pächter diese Backwaren bis zu einem Wert von 10% des Anlieferungsumsatzes gutzuschreiben.

Nach § 7 Abs. 7 des Pachtvertrages hat die Pächterin eine Zustimmung des Verpächters zum Verkauf von Tabakwaren und Alkohol bzw. alkoholhaltigen Speisen und/oder Getränken einzuholen. Ein Abverkauf derartiger Waren ist der Pächterin nur mit Zustimmung des Verpächters gestattet.

§ 7 Abs. 15 besagt, dass sich der Pächter dazu verpflichtet ist, das Pachtobjekt zu den zulässigen Öffnungszeiten an allen zulässigen Verkaufstagen geöffnet zu halten.

Nach § 9 Pachtvertrag verkauft die Pächterin die von ihr angebotenen Waren auf eigene Rechnung und im eigenen Namen, wobei sie jedoch nach Abs. 2 vom Verpächter hinsichtlich der von ihm gelieferten Waren unverbindliche Preisempfehlungen erhält.

§ 10 des Pachtvertrages legt fest, dass dem Pächter ein vom Verpächter benannter Beauftragter zur Beratung zur Seite gestellt wird, der diese hinsichtlich Wareneinsatz, Präsentation und Verkauf berät und unterstützt. Der Berater kann nach Abs. 2 dem

Pächter auch Verbesserungen im Geschäftsbetrieb empfehlen. Dem Verpächter steht es zu, in Einzelfällen geeignete Mitarbeiter in das Ladenlokal der Pächterin zu entsenden, die die Ursachen für den Umsatzrückgang o.ä. Vorkommnisse mit dem Pächter gemeinsam ergründen und mit dem Pächter gemeinsam Abhilfemaßnahmen beraten.

Werbung und Verkaufsförderung wurden in § 11 Pachtvertrag vereinbart. Danach führt der Verpächter auf eigene Kosten für die von ihm betriebenen Ladenlokale einheitliche Werbemaßnahmen durch. Der Pächter ist berechtigt, sich diesen Werbemaßnahmen anzuschließen und erhält hierfür Werbeplakate, Schilder und ähnliches kostenlos.

In § 16 wurde ein Wettbewerbsverbot zu Lasten des Pächters vereinbart.

Nach § 19 Abs. 1 des Pachtvertrages sind nach Inkrafttreten dieses Vertrages alle bisherigen schriftlichen und/oder mündlich getroffenen Vereinbarungen zwischen den Parteien außer Kraft gesetzt.

Nach § 19 Abs. 2 bestehen mündliche Nebenabreden nicht. Änderungen oder Ergänzungen des Vertrages sind nur dann rechtmäßig, wenn sie schriftlich erfolgen. Das gilt auch für eine Änderung dieser Klausel.

Nach § 19 Abs. 5 trägt der Pächter allfällige durch diesen Vertrag ausgelöste Gebühren.

Das Bestandverhältnis zwischen dem Bf. und der Verpächterin wurde einvernehmlich am 30. September 2009 beendet und wurden dem Bf. von der Verpächterin auf Grund der erzielten Umsätze des Bf. monatlich durchschnittlich eine Pacht in Höhe von € 6.886,00 (inklusive USt) zusätzlich zur monatlichen Raum-Betriebspauschale von € 7.320,00 (inkl. USt) in Rechnung gestellt, siehe dazu die folgende Aufstellung:

[...]

Am 25. Juli 2012 wurde für den Bf. beim BG BG zum Aktenzeichen AZ ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, das mit Beschluss vom 21. Dezember 2012 aufgehoben wurde.

III. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile des Bemessungsaktes ErfNr*** und durch Einsicht in die im Vorakt BFG RV/7102705/2010 befindlichen Unterlagen.

IV. Rechtslage und Erwägungen

1. Vorliegen eines Bestandvertrages iSd § 33 TP 5 GebG

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG 1957 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 von 1 v.H. nach dem Wert.

Rechtsgeschäfte sind gemäß § 15 Abs. 1 GebG nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG 1957 entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Bestandvertrag -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

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. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird auf Grund des Abs. 2 leg.cit. bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

§ 17 Abs. 5 GebG 1957 bestimmt ausdrücklich, dass weder die Aufhebung des Rechtsgeschäftes noch das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld aufheben.

Nach § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und so lange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

Nach § 23 Abs. 5 BAO bleiben von den Abs. 2 bis 4 des § 23 BAO abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Von § 33 TP 5 GebG sind auch gemischte Rechtsgeschäfte, die sowohl Elemente eines Bestandvertrags als auch solche eines anderen Vertrages enthalten, dann erfasst, wenn sie die für Bestandsverträge charakteristischen Merkmale enthalten und somit eine Art Bestandvertrag darstellen (VwGH 21.03.2002, 99/16/0160).

Ob ein Bestandvertrag oder ein sonstiger Vertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG vorliegt, ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu prüfen (vgl. ua. VwGH 24.3.1994, 92/16/0129).

Das Wesen einer Vereinbarung iSd § 33 TP 5 GebG besteht darin, eine Sache auf bestimmte Zeit gegen Entgelt zum Gebrauch zu erhalten, wobei es gleichgültig ist, auf welche Weise aus der übergebenen Sache Nutzen gezogen wird (VwGH 19.12.1986, 85/15/0249-0253).

Die entgeltliche Überlassung einer Grundfläche zur Benützung für geschäftliche Zwecke ist im Allgemeinen als Miete anzusehen. Auch die sogenannte Platzmiete und ebenso die Überlassung von Geschäftsräumen im Rahmen eines anderen Unternehmens wie etwa in Hotels, Bahnhofshallen und dergleichen ist deshalb im Regelfall Geschäftsräumiete. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rz 6 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Bestandvertrag (§ 1090 ABGB) ist ein Konsensualvertrag, der mit der Einigung über Bestandsache, Bestandzins und Bestandzeit zu Stande kommt.

Durch die beiderseitige Unterfertigung der gegenständlichen Vertragsurkunde wurde dessen Text zum Inhalt der rechtsgeschäftlichen Erklärungen der beiden Vertragspartner. Vom Bf. wurde nicht einmal behauptet, dass er eine vom unterzeichneten Vertragstext abweichende Vorstellung vom Inhalt hatte.

Nach dem eindeutigen Inhalt der Urkunde wurde hier ein Pachtvertrag abgeschlossen. Ein solcher wurde dem Bf. von Seiten des Verpächters angeboten und die angebotenen Vertragsbedingungen wurden vom Bf. durch Unterzeichnung der Vertragsurkunde akzeptiert und ist damit ein Pachtverhältnis begründet worden. Der Urkundeinhalt gibt keinerlei Hinweis darauf, dass ein Dienstverhältnis abgeschlossen worden wäre (siehe dazu zB die dezidiert gegenteiligen Vertragsbestimmungen in § 2 des Pachtvertrages über die Rechtsstellung des Pächters).

Zu einem Vertrag, dessen Inhalt mit dem gegenständlichen ident war, hat das BFG unter Hinweis auf die ständige Judikatur des VwGH und die Entscheidung des UFS 05.03.2013, RV/2435-W/08 entschieden, dass es sich auch nicht um einen Franchisevertrag, sondern um einen Unternehmenspachtvertrag, der der Vergebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliegt, handelt (vgl. BFG 26.7.2016, RV/7100282/2010):

Das Gebührengesetz knüpft die Abgabepflicht keineswegs an den wirtschaftlichen Erfolg des in einer Urkunde bezeugten Rechtsgeschäftes (vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71), sondern kommt es für die Rechtsgebühren nur auf das beurkundete Rechtsgeschäft und nicht darauf an, ob dieses Rechtsgeschäft aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wurde (vgl. VwGH 18.8.1994, 94/16/0044).

Es ist daher im gegenständlichen Fall nicht entscheidend, ob eine "Knebelung" des Bf. durch seinen Vertragspartner erfolgt ist oder ob die kaufmännische Freiheit des Bf. eingeschränkt wurde.

Ebenso unerheblich ist auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG, dass das Pachtverhältnis nach wenigen Monaten einvernehmlich beendet wurde.

2. Höhe der Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge setzt sich aus dem Entgelt und der Bestanddauer zusammen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zählen zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 75 und 76 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Zur Bemessungsgrundlage 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. Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. 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 auch ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 75 und 76).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG, Rz 77).

Da es sich in dem hier vorliegenden Fall um eine Unternehmenspacht handelt, bei der auch Knowhow mitüberlassen wurde, das ebenfalls eine für die Bemessungsgrundlage relevante und einzubeziehende Leistung darstellt, die auch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache steht, ist diese auch in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, denn diese Leistungen erleichtern und ermöglichen den Betrieb des Unternehmens.

Laut Vertrag ist ein monatlicher Pachtzins zu bezahlen, dessen Höhe sich aus einer monatlichen Pauschale sowie einem umsatzabhängigen monatlichen Pachtzins ergibt, der aus dem Datenblatt in der Anlage 1 ersichtlich ist. In Anlage 1 wird eine Betriebskostenpauschale von monatlich € 6.100,00 zuzüglich Umsatzsteuer, ds € 7.320,00 sowie ein monatlicher umsatzabhängiger Pachtzins in Höhe von 19% als Pachtzins festgelegt. Laut § 4 Abs. 4 Pachtvertrag wird der Pachtzins vom Verpächter auf Grundlage des jeweiligen mitgeteilten Gesamtnettoumsatzes der Pächterin gegenüber abgerechnet.

Auf Grund der erzielten Gesamtnettoumsätze des Bf. ergibt sich, dass als monatliche Pacht hier neben der Pauschale von € 7.320,00 durchschnittlich ein Betrag iHv € 6.886,00 (inklusive USt), ds in Summe € 14.206,00 zu leisten war.

(keine) Erheblichkeit der tatsächlichen Dauer eines Bestandvertrags für die Höhe der Bemessungsgrundlage

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 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 dem 18-fachen des Jahreswertes.

Die Gebühr ist von der rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer zu erheben. Auf die tatsächliche Dauer kommt es nicht an, auch wenn diese im Zeitpunkt der Bemessung bekannt ist. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 122). Die entstandene Gebührenschuld kann durch nachträgliche Ereignisse grundsätzlich nicht mehr beseitigt werden. Dabei ist es gleichgültig, ob die Ausführung des Rechtsgeschäfts stillschweigend oder als Folge

einer vertraglichen Abänderung oder Aufhebung unterblieben ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 39).

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 Bewertungstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz 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 (Abs. 1) beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

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.

Das Bestandverhältnis zwischen dem Bf. und der Verpächterin wurde am 30. September 2009 beendet und ist daher davon auszugehen, dass auch die Abrechnung der umsatzabhängigen Pacht noch im Jahr 2009 erfolgte. Noch im Jahr 2009 wäre daher feststellbar gewesen, dass dem Bf. von der Verpächterin auf Grund der erzielten Umsätze des Bf. monatlich durchschnittlich eine Pacht in Höhe von € 6.886,00 (inklusive USt) zusätzlich zur monatlichen Raum-Betriebspauschale von € 7.320,00 (inkl. USt) in Rechnung gestellt wurde. Dem Bf. ist daher beizupflichten, dass im gegenständlichen Fall wohl im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Bescheides am 8. März 2010 - objektiv gesehen - keine Ungewissheit mehr bestanden hat. Zu einer vorläufigen Festsetzung der Gebühr kam es offensichtlich, weil dem Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt die Beendigung des Bestandverhältnisses und die Abrechnungen nicht bekannt waren.

Zum Einwand der Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich 5 Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Da für Rechtsgebühren keine spezielle Regelung besteht, beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres in dem die Gebührenschuld entstanden ist und beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre. Da die Gebührenschuld im vorliegenden Fall mit Unterzeichnung des Bestandvertrages am 30. April 2009 entstanden ist, endet die Verjährungsfrist frühestens mit Ablauf des Jahres 2014.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung dargetan hat, kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/15/0061, VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328 mit Hinweis auf die Vorjudikatur).

Durch Wegfall der Ungewissheit noch im Jahr 2009 hat auch unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 208 Abs. 1 BAO die 5-jährige Verjährungsfrist mit 31.12.2009 zu laufen begonnen und endet demnach am 31.12.2014.

Verlängerung der Verjährungsfrist durch Unterbrechungshandlungen

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Zu den Amtshandlungen welche die Verjährungsfrist verlängern, gehören beispielsweise erstinstanzliche Bescheide, Beschwerdevorentscheidungen und Wiederaufnahmebescheide (vgl. Ritz, BAO⁴, Rz 10 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Auch gesetzwidrigen Verwaltungsakten kommt die Wirkung der Verlängerung der Verjährungsfrist zu (VwGH 7.9.2006, 2006/16/0022; VwGH 7.7.2004, 2006/16/0041). Seine Eignung, die Verjährung zu unterbrechen ist selbst dann nicht ausgeschlossen, wenn er seiner Rechtswidrigkeit wegen nachträglich beseitigt wird (VwGH 22.10.1997, 95/13/0036; VwGH 12.8.1994, 94/14/0055; VwGH 29.3.1993, 91/15/0093; VwGH 29.3.1993, 91/15/0094).

Da der vorläufige Bescheid vom 8. März 2010 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erging, verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, dh bis zum 31. Dezember 2015. Das bedeutet, dass im Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen Bescheids am 30. März 2015 noch keine Verjährung eingetreten war.

(keine) Auswirkung des Schuldenregulierungsverfahren auf die Abgabenfestsetzung

Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist nach § 4 Abs. 4 BAO ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt entschieden, dass das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabenansprüche im Abgabenfestsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, durch ein Insolvenzverfahren berührt wird (vgl. VwGH 7.2.1990, 89/13/0085; VwGH 12.7.1990, 89/16/0054; VwGH 24.10.2001, 2001/17/0130).

Ob der Beschwerdeführer die festgesetzte Abgabe überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang zu entrichten ist, ist nicht im vorliegenden Verfahren über die Festsetzung des Abgabenanspruchs zu klären, sondern im Abgabeneinhebungsverfahren, welches nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist (vgl. dazu VwGH 7.2.1990, 89/13/0085; VwGH 21.6.1994, 94/14/0061; VwGH 24.10.2001, 2001/17/0130).

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 16. Mai 2018

