

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Helmuth Saller, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Gebühren und Gebührenerhöhung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Rechtsgebühr bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Gebührenerhöhung wird abgeändert.

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs 2 GebG wird von 20 auf 10 Prozent der festgesetzten Gebührennachforderung herabgesetzt, das sind Euro 5.068,41 (S 69.743,00).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. hat gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 3 GebG und gemäß § 6 Abs 2 GebG die Selbstberechnung der Gebühren durchgeführt.

Im Zuge einer gemäß § 151 Abs 3 BAO durchgeföhrten Prüfung der Aufzeichnungen wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass die Aufzeichnungen ordnungsgemäß geföhrt wurden, die Berechnung der Gebühr in mehreren Fällen hinsichtlich der zugrundegelegten Dauer und der einzubeziehenden Leistungen nicht richtig vorgenommen wurde.

Das Finanzamt hat daher mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 201 BAO die Gebühren nach § 33 TP 5 Abs 1 GebG wegen unrichtiger Selbstberechnung festgesetzt und in einem Bescheid zusammengefasst.

Nach Vertragspunkt IV. 2. Absatz 1. Satz der verwendeten Vertragsschablone wird das Bestandverhältnis auf bestimmte Dauer abgeschlossen. Die Bw. hat der Gebührentselbstberechnung diese bestimmte Zeit zugrunde gelegt.

Strittig ist die Auswirkung des Vertragspunktes "Optionsrecht", der lautet:

*"Die Mieterin erhält das Optionsrecht, diesen Vertrag insgesamt drei mal um jeweils weitere fünf Jahre zu verlängern. Dieses Optionsrecht ist so auszuüben, dass der Vermieterin spätestens sechs Monate vor Auslaufen dieses Vertrages ein entsprechendes Schreiben der Mieterin einschreibbriefflich zugeht, in dem die Mieterin erklärt, das ihr eingeräumte Gestaltungsrecht auszuüben."*

Nach Ansicht des Finanzamtes ist dieses Optionsrecht als weitere bestimmte Vertragsdauer bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen. Aufgrund der vereinbarten Dauer zuzüglich der Dauer aufgrund des Optionsrechtes ist der Wert der wiederkehrenden Leistungen im Sinne der Obergrenze gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG (§ 15 Abs 1 BewG) mit dem 18-fachen Jahreswert anzusetzen.

Die Berufung bekämpft die Einbeziehung des Optionsrechtes und die Festsetzung der Gebühren erhöhung.

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

A.) Zur Beurteilung des Optionsrechtes:

Der VwGH hat zuletzt mit dem Erkenntnis vom 24.1.2001, 2000/16/0562 hinsichtlich möglicher Vertragsverlängerungen durch Optionsrechte, die im Ergebnis nichts anderes als die

Beifügung einer (im Sinne des § 17 Abs. 4 GebG für die Entstehung der Gebührenschuld nicht maßgeblichen) Potestativbedingung bedeuten, auf seine ständige Rechtsprechung (VwGH 19.1.1994, 93/16/0159 und 31.5.1995, 94/16/0237) hingewiesen.

Danach unterliegen Bestandverträge gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 einer Gebühr von 1 v.H. nach ihrem Wert. Gemäß Abs. 3 leg. cit. 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.

Auch gemäß § 15 Abs. 1 BewG darf der Gesamtwert das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.

§ 26 leg. cit. lautet:

*"Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, 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 der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist."*

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 (vgl. z.B. Koziol-Welser, Grundriss I 9 118).

Dies hat nicht nur für die Begründung eines Vertragsverhältnisses sondern in gleicher Weise auch für die Verlängerung eines ursprünglich zeitlich befristeten Vertrags zu gelten. Es spricht nämlich nichts dagegen, einer der Vertragsparteien das einseitig ausübbare Gestaltungsrecht zur Vertragsverlängerung einzuräumen.

Einer "neuerlichen Willenseinigung" beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung bedarf es im Optionsfall nicht und bewirkt eine optionsweise herbeigeführte Vertragsverlängerung auch nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages sondern eben nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer.

Zu Fällen von Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass dies im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung

einer Potestativbedingung bedeutet, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist (vgl. dazu die hg. Erkenntnisse vom 26. März 1952, Zl. 1454/49, Slg. NF 559/F; 2. Mai 1956, Zl. 1175/54; 18. Dezember 1961, Zl. 867/61 und 20. April 1967, Zl. 37/67), sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (in diesem Sinn auch Warnung-Dorazil, Die Stempel- und Rechtsgebühren<sup>4</sup>, 280 letzter Absatz).

#### B.) Zur Gebührenerhöhung:

Das Finanzamt kann gemäß § 9 Abs 2 GebG zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben.

Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen,

- # inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte,
- # ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie,
- # ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Da eine zweifelhafte Rechtsfrage - wie in der Berufungsvorentscheidung zurecht ausgeführt ist - hinsichtlich der Gebührenpflicht tatsächlich nicht vorlag, wäre es für den Fall, dass die Bw. einen zur bisherigen Rechtslage unterschiedlichen Rechtsstandpunkt eingenommen hätte, ihre Obliegenheit gewesen, eine entsprechende Gebührenanzeige unter ausdrücklichem Vorbehalt ihres Rechtsstandpunktes zu erstatten (VwGH 15.3.2001 2000/16/0115 und 18.11.1993, 92/16/0135).

Zutreffend ist, dass in der von der Bw. zitierten Literatur die - oben zitierte - ständige Rechtsprechung des VwGH kritisch beurteilt wird. Daher hätte die Bw. im Sinne des vorstehenden Absatzes vorgehen müssen.

Die Bw. verweist in der Berufung auf eine Überprüfung der Gebührenanmeldungen im Jahre 1999 durch das Finanzamt. Im Betriebsprüfungsakt befindet sich ein Vermerk vom 20.8.1999 zu AED 14/99, dass anlässlich einer persönlichen Vorsprache bei der Bw. die Firma über die zu entrichtende Bogengebühr gemäß § 6 GebG aufgeklärt wurde. Weiters wurde die Berechnung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG besprochen. Nach dem Erhebungsauftrag (§ 143 BAO) vom 17.8.1999 war Gegenstand der Amtshandlung:

*"Prüfung der Richtigkeit und Instruktion hins. gesetzlicher Bestimmungen der Gebühren-Selbstberechnung hinsichtlich der beigelegten Akten und Geb 1 sowie zukünftige Abrechnungen."*

In der internen Anregung zur Durchführung einer Erhebung war als Begründung angeführt die "Prüfung der Richtigkeit und Instruktion in gesetzliche Bestimmungen (insb. Verfahren)".

Nach Angaben des damaligen Prüfers vom 24.3.2004 war hauptsächlich die formale Vorgangsweise bei der Selbstberechnung Gegenstand der Instruktion. Zwei der Originalverträge wurden damals der Bw. ausgehändigt, da sie mit dem Formular Geb1 mit übersendet worden waren, was nicht mehr erforderlich war. Eine inhaltliche Prüfung der bis dahin vorgenommenen Anmeldungen sei nicht durchgeführt worden.

Einer Firma, die eine Reihe von gleichartigen Verträgen abschließt, ist es zumutbar, dass sie das von ihr geschaffene Vertragswerk durch fachliche Beratung einer steuerlichen Überprüfung unterzieht, um sicherzustellen, dass die Gebührenvorschriften eingehalten werden.

Zwar ist die Festsetzung der Gebührenerhöhung im Ausmaß von 20 % bei - wie im vorliegenden Falle - mehrfachen Verletzungen der Gebührenbestimmungen ohnedies niedrig bemessen, so ist im gegenständlichen Falle nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dennoch zu berücksichtigen, dass die Bw. über das Ausmaß der "Erhebungen des Finanzamtes" im Jahre 1999 offensichtlich keine klaren Vorstellungen hatte. So wäre es sicher sinnvoll gewesen, die zurückgegebenen Verträge gleich auch inhaltlich zu überprüfen.

Dadurch ist jedoch die Bw. keineswegs exkulpert, denn das Erkennen der Gebührenpflicht war zumutbar. Eine Firma, die steuerlich vertreten ist, lässt natürlich alle Abgabenerklärungen durch den Fachmann prüfen, weshalb dem Argument der Berufung, die Vergebührungen sei nicht durch einen Rechtsanwalt, Notar oder Wirtschaftstreuhänder durchgeführt worden, bei der Ermessensübung kein zusätzlicher Billigkeitsaspekt beizumessen ist.

Insgesamt ist aber die Herabsetzung der Gebührenerhöhung aus Gründen der Billigkeit und unter Berücksichtigung der besonderen Umstände im Zuge der Erhebungen des Finanzamtes im Jahre 1999 geboten.

Salzburg, 7. April 2004