



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1759-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NN., vom 19. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Mai 2006 betreffend Gebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Bw.) als Vermieterin setzte die T. als Mieterin mit Schreiben vom 12. September 2003 (angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 31. Oktober 2003) davon in Kenntnis, dass der mit der Mieterin abgeschlossene Bestandvertrag über Top Nr. ZZZ in der S., mit 1. Jänner 2004 bis zum 31. Dezember 2005 verlängert werde.

Auf Anfrage vom 3. März 2005 gab die Bw. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 22. September 2005 bekannt, dass der Mieterin für das genannte Objekt für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2004 Kosten in der Höhe von insgesamt € 69.717,86 (bestehend aus Bestandzins, Nebenkosten und Werbekosten) in Rechnung gestellt worden waren.

Das Finanzamt setzte daraufhin zunächst mit Bescheid vom 26. September 2005 gegenüber der Mieterin im Grunde des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG die Bestandvertragsgebühr in der Höhe von € 1.394,36 fest.

Mit Bescheid vom 17. Mai 2006, Erfassungsnummer zzz, zog das Finanzamt die Bw. als Gesamtschuldnerin zur Entrichtung der erwähnten Gebühr heran. Dies mit der Begründung, dass die Abgabe beim anderen Vertragsteil (der Mieterin) uneinbringlich sei.

Die gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 19. Juni 2006 eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Höhe der vorgeschriebenen Bestandvertragsgebühr und gegen die Inanspruchnahme als Abgabenschuldnerin. Die Gebührenanzeige sei im vorliegenden Fall im Oktober 2003 erstattet worden. Die Gebühr sei laut Bestandvertrag vom Bestandnehmer zu tragen. Die Bw. gehe davon aus, dass dem Bestandnehmer nach erfolgter Gebührenanzeige eine, wenn auch vorläufige, Bestandvertragsgebühr vorgeschrieben worden sei. Bei der bei der Bw. angeforderten Vorhaltsbeantwortung vom September 2005 sei hinsichtlich des Unternehmens der Mieterin bereits ein Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet gewesen. Dieses sei jedoch mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden. Dem Finanzamt hätte es möglich sein müssen, im Zeitraum zwischen erfolgter Gebührenanzeige und Beschluss hinsichtlich Schuldenregulierungsverfahren (April 2005) entsprechende Schritte vorzunehmen und auch Einbringungsmöglichkeiten auszuschöpfen. Da die mögliche Bemessungsgrundlage für die Gebühr höher sei, als die tatsächlich erhaltenen Bestandzinsen bzw. Betriebskosten, sei die Gebühr mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2006 als unbegründet ab. Zur Gebührenbemessung sei eine mehrmalige Auskunftseinholung notwendig gewesen. Letztlich habe das Finanzamt die erforderlichen Daten erst am 22. September 2005 erhalten. Daraufhin sei mit (endgültigem) Bescheid vom 26. September 2005 die Gebühr zunächst der Mieterin vorgeschrieben worden. Diese Gebühr sei trotz mehrmaliger Aufforderung nicht entrichtet worden.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 21. Juli 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Aus der Berufungsvorentscheidung gehe hervor, dass trotz der Anzeige vom 12. September 2003 kein vorläufiger Bescheid erlassen worden sei. Das Finanzamt hätte aber eine vorläufige Gebührenvorschreibung vornehmen können. Da diese vorläufige Abgabenfestsetzung nicht erfolgt sei, sei es aufgrund einer zwischenzeitlichen Insolvenz des Mieters zur Inanspruchnahme der Bw. in Höhe der gesamten Bestandvertragsgebühr gekommen.

Da die Bw. jedoch keinen Einfluss auf die Erlassung eines vorläufigen Gebührenbescheides gehabt habe, könne es, wenn überhaupt, zur Inanspruchnahme der Bw. nur insofern kommen, als die aufgrund des eindeutigen Vertragsinhaltes mögliche vorläufige Gebührenfestsetzung bei der Inanspruchnahme gegengerechnet werde.

Da die laut Urkunde mögliche vorläufige Gebührenfestsetzung höher sei, als die aufgrund der tatsächlich erhaltenen Zahlungen (Betriebskosten, die im Vertrag nicht im Detail geregelt seien), führe die endgültige Gebührenfestsetzung zu keiner weiteren Nachforderung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet (Gebührensschuldner). Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 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, im Allgemeinen einer Gebühr nach dem Wert in der Höhe von 1vH.

Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können (§ 33 TP 5 Abs. 2).

Bei unbestimmter Dauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem 3-fachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechenden vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem 18-fachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht (§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG).

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 ist durch den entsprechenden Verweis im

gegenständlichen Fall auch der Mietvertrag der Bw. mit der Mieterin 23. Oktober 2001. Dieses Mietverhältnis war ursprünglich befristet bis zum 31. Dezember 2003 abgeschlossen worden.

Die Bw. bemängelt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz keine vorläufige Gebührenschrift an Hand der Daten der Gebührenanzeige vom 12. September 2003 veranlasst hat und begehrt eine Änderung der Abgabenfestsetzung dergestalt, dass die aufgrund des (ihrer Ansicht nach) eindeutigen Vertragsinhaltes mögliche vorläufige Gebührenschrift bei der streitgegenständlichen Inanspruchnahme gegengerechnet werde.

Diesem Begehren kann schon deshalb nicht entsprochen werden, weil eine derartige Maßnahme im Ergebnis den sich aus den Bestimmungen des § 6 BAO ergebenden Vorschriften zuwiderlaufen würde, dass Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) sind. Das Wesen der Gesamtschuld ist darin zu sehen, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen kann, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf (VwGH vom 12. Dezember 1995, Zl. 92/14/0174).

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG "nach dem Wert" des Bestandvertrages zu bemessen ist. Dieser Wert ergibt sich aus dem Bestandzins und der Bestandsdauer. Der Begriff "nach dem Wert" bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte, dass darunter der Preis, d.h. alle Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat. Im vorliegenden Fall waren u.a. ein umsatzabhängiges Mietentgelt und eine umsatzabhängige Werbekostenpauschale vereinbart, deren genaue Höhe dem Finanzamt zum Zeitpunkt des Eingangs der Gebührenanzeige nicht bekannt war.

Dem Finanzamt kann bei diesem Sachverhalt nicht erfolgreich entgegengetreten werden, wenn es zunächst mittels Vorhalt an die Mieterin versucht hat, diese für die Gebührenbemessung erforderlichen Größen zu eruieren.

Der Andeutung der Bw., wonach es zu ihrer Inanspruchnahme als Gesamtschuldnerin dann nicht gekommen wäre, wenn das Finanzamt nach erfolgter Gebührenanzeige eine vorläufige Abgabenfestsetzung vorgenommen hätte, ist zu entgegnen, dass sich die der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 279 BAO eingeräumte Entscheidungsbefugnis nur auf das tatsächliche Verwaltungsgeschehen und nicht etwa auf fiktive Annahmen erstreckt. Es ist daher weder zu prüfen, ob die Mieterin gegebenenfalls die vorläufig festgesetzte Gebühr entrichtet hätte noch ob eine solche vorläufige Abgabenvorschrift – wie von der Bw. behauptet – zu keiner späteren Nachforderung geführt hätte.

Dass das Finanzamt nicht zu der (im Ermessen der Behörde stehenden) Erlassung eines vorläufigen Abgabenbescheides verpflichtet war zeigt sich darüber hinaus auch an den folgenden Überlegungen:

Durch die vorliegende Urkunde erfolgte eine Verlängerung der Geltungsdauer des Bestandverhältnisses von 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2005, weshalb die wiederkehrenden Leistungen entsprechend der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem 2-fachen Jahreswert zu bewerten waren. Da die Höhe des Mietentgeltes wie oben ausgeführt im vorliegenden Fall u.a. von den Umsätzen der Mieterin abhängig und damit schwankend gestaltet war, war der Jahreswert auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 3 BewG zu ermitteln.

Nach § 17 Abs. 3 BewG 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 vom 16. Juni 1965, ZI. 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 (VwGH vom 26. Juni 1997, ZI. 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 (VwGH vom 29. Jänner 1997, ZI. 96/16/0084).

Deshalb ist es rechtmäßig, bei **Abschluss** eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, 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 Bestandsobjekt von der Mieterin bereits seit dem Jahr 2001 und somit vor dem Entstehen der Gebührenschuld genutzt. Das Finanzamt ent-

schloss sich im Sinne der vorstehenden Rechtsprechung für eine endgültige Abgabenfestsetzung. Dazu bedurfte es aber der Mitwirkung der Vertragsparteien des vorliegenden Rechtsgeschäftes, von denen die für die Ermittlung des Jahreswertes erforderlichen Angaben abzuverlangen waren. Dass die Mieterin auf die diesbezüglichen Vorhalte nicht reagiert hat und auch die an die Bw. gerichtete diesbezügliche Anfrage vom 3. März 2005 erst mit Telefax vom 21. September 2005 beantwortet worden ist, führte letztlich dazu, dass die Gebührenfestsetzung erst mit Bescheid vom 26. September 2005 vorgenommen werden konnte.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Schluss, dass der Vorwurf der Bw., das Finanzamt habe zu Unrecht die Erlassung eines vorläufigen Gebührenbescheides unterlassen, nicht berechtigt ist.

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

In dieser Vorschrift kommt der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (VwGH vom 20. Dezember 2001, ZI. 2001/16/0490).

Es ist daher unmaßgeblich, ob das beurkundete Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird (VwGH vom 28. Februar 2002, ZI. 2001/16/0606).

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung kann die Bw. mit ihrer Andeutung, die auf der Basis des streitgegenständlichen Bestandvertrages von der Mieterin tatsächlich geleisteten Zahlungen seien geringer als die vom Finanzamt heranzuziehende Bemessungsgrundlage, nichts gewinnen.

Dies auch deshalb, weil die Bw. selbst dem Finanzamt mitgeteilt hat, dass der Mieterin von ihr für das Kalenderjahr 2004 ein Betrag in der Höhe von insgesamt € 69.717,86 (€ 53.040,36 an Bestandzins und € 16.677,50 an Neben- und Werbekosten) in Rechnung gestellt worden ist.

Dass ein Teil dieser Kosten nicht mit der Hauptleistung, nämlich mit der Überlassung der Bestandsache gegen ein Bestandentgelt, in wirtschaftlichen Zusammenhang stehe, behauptet nicht einmal die Bw. Damit setzt aber fest, dass diese Kosten in ihrer Summe den „Wert“ des Bestandvertrages darstellen, nach dem die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG zu bemessen war. Im Hinblick auf die Tatsache, dass es sich um eine Verlängerung des Bestandvertrages um zwei Jahre handelt, waren die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 leg.cit. mit dem zweifachen Jahreswert (§ 17 Abs. 3 BewG) zu bewerten. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist daher zutreffend von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 139.435,72 (das ist das Doppelte des außer Streit stehenden Jahreswertes) ausgegangen.

Hinsichtlich des Einwandes der Bw., das Finanzamt hätte zunächst alle Einbringungsmöglichkeiten bei der Mieterin ausschöpfen sollen, wird darauf hingewiesen, dass sie gemäß § 6 BAO mit Verbindung § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG und § 28 Abs. 6 GebG als Gesamtschuldnerin (Mitschuldnerin zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) die strittige Gebührensschuld selbst schuldet. Es handelt sich somit nicht etwa um eine Ausfallhaftung bzw. um das Entstehen für eine fremde Schuld, sondern ist die gegenständliche Gebühr als Eigenschuld der Bw. anzusehen. Bei Vorliegen mehrerer Gesamtschuldner liegt die Inanspruchnahme jedes einzelnen Gesamtschuldners im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Dieses Ermessen umfasst die Entscheidung der Behörde, ob sie das Leistungsgebot (Abgabenbescheid) an einen der Gesamtschuldner und an welchen der Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will. Die Abgabenbehörde darf sich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte; eine andernfalls eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit wird dies jedoch nahe legen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 6 Tz. 9). Nach der Rechtssprechung des VwGH bleibt jedoch bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei einem anderen Gesamtschuldner für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum hinsichtlich der Ermessensübung. Durch den Eintritt der Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei der Mieterin, welche auf Grund des bestehenden Innenverhältnisses als Erste für die Gebührensschuld in Anspruch genommen worden war, ist ohne Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz eine Situation eingetreten, die es ihr nur mehr ermöglicht hat, durch Erlassung eines Leistungsgebotes an die Bw. den Abgabenanspruch durchzusetzen.

Außerdem sind fällige Abgabenschuldigkeiten zunächst einzumahnen (§ 227 BAO). Erst dann können nach Ausstellung eines Rückstandsausweises Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt werden, welche im Zeitraum kurz vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens schon in Hinblick auf eine mögliche Konkursanfechtung wenig erfolgversprechend sind. Der Abgabenbehörde kann daher im vorliegenden Fall angesichts der oben geschilderten näheren Umstände des konkreten Einzelfalles kein Versäumnis im Zusammenhang mit der Ausschöpfung der Einbringungsmöglichkeiten gemacht werden. Dies auch deshalb, weil die Bw. selbst angibt, dass das im April 2005 hinsichtlich der Mieterin eingeleitete Schuldenregulierungsverfahren letztlich mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden ist und sie selbst die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen notwendigen Daten erst viel später beigebracht hat.

Die Heranziehung der Bw. als Gesamtschuldnerin erfolgte somit auch aus dieser Sicht zu Recht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 9. April 2008