

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 03.10.2013, ErfNr. betreffend Gebühr zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 1% vom Wert in Höhe von € 4,213.996,5 somit in Höhe von **€ 42.139,97** (gerundet gemäß § 204 Abs. 1 BAO) festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Am 20.2.2013 unterzeichneten die Vertragsparteien – zum Einen die A GmbH und die B GmbH als Bestandgeber und die Bf (in der Folge Beschwerdeführerin kurz Bf genannt) als Bestandnehmerin einen Mietvertrag betreffend die Liegenschaften EZ x und y (zusammengefasst kurz Liegenschaft genannt).

Vorab wurde festgehalten, dass

die Bestandgeber auf Grund des am selben Tag abgeschlossenen Kaufvertrages außerbücherliche Eigentümer der Liegenschaft sind

die Liegenschaft der Bf bereits seit Jahrzehnten als Sitz der Unternehmensverwaltung etc dient

die Bf auf Grund mangelnder Expansionsmöglichkeiten ihren Standort in die Seestadt Aspern verlegen möchte und

die Bf nach grundbücherlicher Eintragung des Eigentumsrechtes der Bestandgeber bis zur Übergabe des neuen Standortes in Aspern die Liegenschaft gemäß Kaufvertrag nutzen möchte.

In weiterer Folge wurde festgehalten, dass die Liegenschaft der Bf weiterhin für die vorgenannten Zwecke (Punkt B des Vertrages) in Bestand gegeben wird. Das

Vertragsverhältnis beginnt mit grundbürgerlicher Eintragung des Eigentumsrechtes der Bestandgeber und endet am 31.3.2016, ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedürfte. Dessen ungeachtet ist die Bf berechtigt, den Vertrag jederzeit ohne Einhaltung einer Frist aufzukündigen.

Der pauschale Hauptbestandzins für die gesamte Vertragsdauer beträgt € 10,- zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.

Der Bestandnehmer, hat sämtliche mit dem Betrieb der Wartung und Instandhaltung des Bestandobjektes zusammenhängenden Kosten (inklusive eigener Versicherungssteuer) sowie die das Bestandobjekt treffenden Steuern (inklusive Grundsteuer) und öffentliche Abgaben (gemeinsam „Betriebskosten“) zu tragen. Soweit möglich sind Betriebskosten direkt vom Bestandnehmer zu zahlen,.....

In Punkt 7. Des Vertrages wurde vereinbart, dass der Bestandnehmer, da die auf der Liegenschaft errichteten Baulichkeiten abgebrochen werden, für keinen bestimmten Erhaltungszustand der auf der Liegenschaft errichteten Baulichkeiten einzustehen hat.

In Punkt 9. des Vertrages führten die Vertragsparteien aus: Für Zwecke der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr geben die Vertragsparteien die Bemessungsgrundlage mit € 30.000,- pro Monat an. Die Kosten der Vergebührungs des Vertrages trägt der Bestandnehmer.

Der Vertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Anzeige gebracht und dort unter ErfNr. erfasst.

Mit Vorhalt vom 23. August 2013 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der Betriebskosten laut Punkt 3.2 des Vertrages.

Mit Schreiben vom 26. September 2013 übermittelte die Bf eine Liste der „geplanten Betriebskosten“ für den Zeitraum vom 22. Mai 2013 bis 31. März 2016 – dies auf Basis der Gesamtkosten aus 2012.

Die Betriebskosten setzten sich zusammen aus:

		Betriebskosten 2013 223 Tage anteilig	Betriebskosten 2014 auf Basis 2013 Index erhöhung 1,5%	Betriebskosten 2015 auf Basis 2014 Index erhöhung 1,5%	Betriebskosten 2016 auf Basis 2015 Index erhöhung 1,5%
Stromkosten,	559.397	341.769	576.305	584.949	148.431
Wasser	56.152	34.307	57.849	58.717	14.899
Heizkosten	124.328	75.959	128.086	130.007	32.989
Fremdinstandhaltung Gebäude	398.223	213.836	300.000	300.000	75.000
Reinigung der Gebäude	310.695	189.822	320.086	324.887	82.440

Sicherheitsdienste	117.898	72.031	121.462	123.284	31.283
Versicherungen	65.796	40.199	67.785	68.802	17.458
Sonst. Fremdleistungen	13.663	8.347	14.076	14.287	3.625
Grundsteuer	14.961	9.140	15.413	15.644	3.970
Sonst. Steuern und Abgaben (Müllentsorgung)	8.671	5.298	8933	9.067	2.301
<b>SUMME</b>	<b>1,669.785</b>	<b>€ 990.707,00</b>	<b>€ 1,609.994,00</b>	<b>€ 1,629.644,00</b>	<b>€ 412.397,00</b>

Aus diesen Werten ermittelte das Finanzamt einen jährlichen Mittelwert der Betriebskosten in Höhe von € 1.160.685,50

Die Summe der so ermittelten jährlichen Betriebskosten und der jährlichen Mietkosten laut Punkt 9. des Vertrages (30.000,- x 12) in Höhe von 1.520.685,50 wurde mit der Anzahl der Vertragsjahre (3) multipliziert und es ergab sich die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP5 GebG in Höhe von € 4.562.056,50, die das Finanzamt mit Bescheid vom 3. Oktober 2013 in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage sohin mit € 45.620,57 festsetzte.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben.

Diese richtet sich im Wesentlichen gegen die Einbeziehung der Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage. Es wird vorgebracht, dass in die dem Finanzamt übersendete Aufstellung der Betriebskosten auch Kosten aufgenommen wurden, die weder im Mietvertrag vorkommen noch mit der Überlassung des Bestandobjektes in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. In den Ausführungen kommt die Bf zu dem Schluss, dass im gegenständlichen Fall lediglich der Bestandszins in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Die gegenständliche Berufung war am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 15 Abs. 1 GebG 1957 unterwirft beurkundete Rechtsgeschäfte den im III. Abschnitt des Gesetzes geregelten Rechtsgebühren. So unterliegen gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 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 der Rechtsgebühr, und zwar im Allgemeinen mit 1 v.H.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Als wesentlicher Grundsatz des Gebührenrechtes ist im § 17 Abs. 1 GebG bestimmt, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist. Andere Tatsachen oder Abreden, auf die in der Urkunde nicht Bezug genommen ist, sind für ihre gebührenrechtliche Beurteilung unmaßgeblich.

Ebenso 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 (§ 17 Abs. 4 leg.cit.); und es heben gemäß § 17 Abs. 5 GebG selbst die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenpflicht nicht auf. Es ist daher ohne Belang, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrecht erhalten bleibt und ob oder wie es ausgeführt wird.

Im Bereich des III. Abschnittes des Gebührengesetzes insbesondere aus den Bestimmungen des § 17 ist die formale Betrachtungsweise deutlich erkennbar. Bei solchen Tatbeständen ist schon aus dem Tatbestandsmerkmal heraus bei der Beantwortung der Frage, ob der Sachverhalt unter eine Norm subsumiert werden kann, die entsprechende formalrechtliche Beurteilung geboten und nur in diesem tatbestandsmäßig vorbestimmten Rahmen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise Raum gegeben.

Maßgeblich ist also der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes.

Ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist die Gebühr gemäß § 22 GebG nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.

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.

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 hg. Rechtsprechung).

So fallen neben dem Mietzins die Umsatzsteuer vom Mietzins, Betriebskosten für Wasser, Heizung und Müllabfuhr, eine Investitionsablöse, der Wert vom Bestandnehmer vorzunehmender baulicher Veränderungen oder Erhaltungsmaßnahmen, Mietzinsvorauszahlungen und Baukostenbeiträge und Darlehensannuitäten in die Bemessungsgrundlage. (vgl. Frotz Hügel Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 5 GebG und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH)

Wird wie im Beschwerdefall vertraglich vereinbart, dass der Bestandnehmer sämtliche mit dem Betrieb, der Wartung und Instandhaltung des Bestandobjektes zusammenhängende Kosten (inklusive eigener Versicherungssteuer) sowie die das Bestandobjekt treffenden Steuern (inklusive Grundsteuer) und öffentliche Abgaben (gemeinsam „Betriebskosten“) zu tragen hat, so ist eine solche Vereinbarung, als eine zu verstehen ohne die der Bf. das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/16/0111 festgehalten, dass "für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG nicht entscheidend ist, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist viel mehr, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht." Strittig war in diesem Fall, ob die Verpflichtung des Mieters zum Abschluss eines Wärmeenergiebezugsvertrages sowie zum Ausmalen der Wohnung nach Beendigung des Mietverhältnisses in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sind. Hierzu hat der VwGH festgehalten, dass diese Leistungen in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, da ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandssache besteht. Der VwGH sah in der durch den Mieter eingegangenen Verpflichtung zum Abschluss des Wärmeenergiebezugsvertrages eine besondere Leistung, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtete, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, wenn auch die gegenüber dem Bestandgeber eingegangene Verpflichtung darin bestanden hat, den Energiebezugsvertrag mit einem Dritten abzuschließen und das Entgelt aus dem Energiebezugsvertrag an einen Dritten zu entrichten. Ebenso beurteilte der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112, die Verpflichtung zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung". Auch hier war diese Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Versicherungsprämien betreffend das Bestandobjekt gehören schon nach allgemeinem Verständnis zu den Betriebskosten und Betriebskosten fallen in die Bemessungsgrundlage (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0160 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 30.5.1974, 974/73).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss die Höhe der Betriebskosten für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, wenn in der Vertragsurkunde neben der mit einem bestimmten Betrag enthaltenen Zinsvereinbarung hinsichtlich der Betriebskosten nur deren Bezahlung vereinbart worden ist. In einem solchen Fall ist die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht berechtigt, die Höhe der Betriebskosten festzustellen und diese als Teil der Bemessungsgrundlage zu behandeln (vgl. VwGH 12. 7. 1962, 175/62).

Im gegenständlichen Fall gab die Bf über Anfrage des Finanzamtes bekannt, dass es sich bei den Betriebskosten um Kosten für Strom, Wasser, Heizung, Fremdinstandhaltung der Gebäude, Reinigung der Gebäude, Sicherheitsdienste, Versicherungen, div. sonst. Fremdleistungen, Grundsteuer und sonst. Steuern und Abgaben (Müllentsorgung) handle.

Selbst wenn die Beschwerde vorbringt, dass diese Kostenaufstellung von einem Mitarbeiter der Bf übermittelt wurde, der an den Vertragsverhandlungen bzw. der Erstellung nicht beteiligt war, ändert das nichts daran, dass es sich bei den aufgelisteten Kosten - Stromkosten, Kosten für Abwasser und Wasser, Heizkosten, Reinigung, Versicherungen, Grundsteuer, sonstige Steuern und Abgaben (Müllentsorgung), sonstige Fremdleistungen, diese werden in der Beschwerde konkretisiert, es handelt sich dabei um Kosten für Schneeräumung und Rattenbekämpfung - um solche handelt, welche für einen ordnungsgemäßen Betrieb und eine ordnungsgemäße Nutzung des Bestandobjekts erforderlich sind. Diese Kosten entsprechen im Wesentlichen auch den "Betriebskosten und laufenden Abgaben" des Mietrechtsgesetzes (§ 21 MRG).

Zur Tragung der mit der Wartung und Instandhaltung des Bestandsobjektes zusammenhängenden Kosten hat sich die Bf in Punkt 3.2 des Vertrages verpflichtet, selbst wenn sie für keinen bestimmten Erhaltungszustand der auf der Liegenschaft errichteten Baulichkeiten einzustehen hat (Punkt 7.), da die auf der Liegenschaft errichteten Baulichkeiten abgebrochen werden. Die Kosten dafür wurden von der Bf. bereits unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auf Grund des geplanten Standortwechsels nur mehr die notwendigsten Instandhaltungen durchgeführt werden, entsprechend berechnet.

Lediglich die Kosten für Sicherheitsdienst können im gegenständlichen Fall von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden, da diesen Kosten keine vertragliche Verpflichtung zu Grunde liegt.

Zur Argumentation, dass die das Bestandobjekt betreffenden Betriebskosten von der Bf. direkt beglichen werden, ist zu sagen, dass es für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nicht entscheidend ist, dass diese Verpflichtung gegenüber der Bestandgeberin selbst zu erbringen ist (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063). Es gilt vielmehr der Grundsatz, dass alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Benützungsrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (VwGH 7.10.1993, 93/16/0140).

Verpflichtet sich der Bestandnehmer im Vertrag für weitere Kosten zusätzlich zum Bestandentgelt aufzukommen, so zählt diese Verpflichtung der Kostenübernahme als

weitere Gegenleistung für die Nutzung des Bestandobjektes und zwar auch dann, wenn die Zahlung nicht direkt an den Vertragspartner erfolgt. In Punkt 3.2 des Vertrages verpflichtet sich der Bestandnehmer Aufwendungen, welche sich sonst im Vermögen der Bestandgeberin auswirken würden, zu begleichen. Die Übernahme solcher Kosten ist in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr miteinzubeziehen.

Im § 17 Abs. 1 GebG ist als Prinzip – Urkundenprinzip – festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. § 17 Abs. 2 GebG hat zum Inhalt, dass bei einem – in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände – undeutlichen Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112).

Die nach § 17 Abs. 1 GebG für die Beurteilung der Gebührenschuld maßgebliche Urkunde ist im Beschwerdefall der Bestandvertrag vom 20. Februar 2013. Sämtliche das Bestandobjekt betreffende Betriebskosten sind von der Bf. grundsätzlich direkt zu begleichen. Ebenso die Kosten für Wartung und Instandhaltung. Kosten für Wartung und Instandhaltung waren veranschlagt, wenn auch nur in einem geringen Ausmaß und es wurde von der Bf nicht einmal behauptet, dass keine Wartungen und Instandhaltungen durchgeführt wurden.

Auf Grund der obigen Ausführungen errechnet sich die Bemessungsgrundlage nunmehr wie folgt:

Jährliches Bestandentgelt: € 360.000,00

Jährliche durchschnittlich anfallende Betriebskosten und vertraglich vereinbarte Leistungen laut Bescheid: € 1.160.685,50 abzüglich jährlich durchschnittlicher Kosten für Sicherheitsdienste € 116.020,- ergibt € 1.044.665,5

Summe des jährlichen Entgelts: ( $€ 1.044.665,5 + € 360.000,00$ )  $1.404.665,5 \times 3 = 4.213.996,5$

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da im gegenständlichen Fall die getroffene Entscheidung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. VwGH 7.10.1993, 93/16/0140; 17.2.1994, 93/16/0160; 30.5.1974, 974/73; 12.11.1997, 97/16/0063; u. a.).

Wien, am 11. April 2016