

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Herbert Schober BA in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr.NN, über die Beschwerde vom 13. Jänner 2015 gegen den vorläufigen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Dezember 2014, ERFNR zzz, betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

- 1.) Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abgeändert, als die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG mit € 12.000,00 (1,00 % einer Bemessungsgrundlage von € 1.200.000,00) festgesetzt wird.
- 2.) Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 3.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 18. Dezember 2014, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf im Grunde des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 für das Rechtsgeschäft Unterpachtvertrag vom ttmjjjj die Gebühr in der Höhe von € 14.980,00 fest. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 BAO vorläufig.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 13. Jänner 2015.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 21. Jänner 2015 als unbegründet ab.

Ohne in der Sache Neues vorzubringen stellte die Bf. mit Schriftsatz vom 11. Februar 2015 den Vorlageantrag.

Mit Vorlagebericht vom 9. Februar 2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Rechtsgrundlagen:**

Gemäß § 33 TP 5 Z 1 GebG 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.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechenden vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren 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.

Nach § 28 Abs. 1 Z. 1 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet ist, die Unterzeichner zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet.

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner.

Neben den Gebührenschuldern haften gemäß § 30 GebG die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen für die Gebühr.

### **Sachverhalt:**

Das vorliegende Abgabenverfahren bezieht sich auf den vom bevollmächtigten Vertreter der Vertragsparteien mit Schriftsatz vom 27. Mai 2014 dem Finanzamt übermittelten Unterpachtvertrag der u.a. bestimmt (auszugsweise Wiedergabe):

#### *„Unterpachtvertrag*

*Abgeschlossen zwischen der NNGmbH, als Verpächterin einerseits und der BF., sowie dem V., als Pächterinnen andererseits wie folgt:*

#### *§ Präambel*

*Die Verpächterin hat von der Gemeinde Ort1 Räumlichkeiten und Außenflächen der Liegenschaft „OBJEKT1“ gepachtet. Das Objekt1 hat historische Bedeutung und soll künftig eine Gastronomie eingerichtet und das Objekt1 auch als Veranstaltungsraum und Museum genutzt werden, damit es im Interesse des Ortes Ort1 zu einer Belebung der Liegenschaft und des Gebäudes kommt.*

*Die Verpächterin wird den Pachtgegenstand nicht selbst betreiben, sondern gibt den Pachtgegenstand zur Gänze an die Bf und den V in Unterbestand. Dabei wird die Bf vor allem den gastronomischen Bereich übernehmen, der V die museale Nutzung und Nutzung für div. u. dgl. Beide Unterpächter werden die Räumlichkeiten für Veranstaltungen nutzen. Der gegenständliche Unterpachtvertrag dient der Regelung der wechselseitigen Rechte und Pflichten.*

## *I. Pachtgegenstand*

*(1) Die Gemeinde Ort1 hat mit Pachtvertrag vom heutigen Tag Räumlichkeiten und Außenflächen der Liegenschaft „OBJEKT1“ an die Verpächterin verpachtet. Die Pächterinnen sind vollinhaltlich in Kenntnis dieses Pachtvertrages samt Anlagen.*

*(2) Die Verpächterin verpachtet und die Pächterinnen pachten (im Unterbestand) die von der Verpächterin von der Gemeinde Ort1 gepachteten Räumlichkeiten und Außenflächen.*

*(3) Welche Räumlichkeiten und Außenflächen die Pächterinnen von der Verpächterin jeweils in Unterbestand nehmen, ist in den, einen integrierenden Vertragsbestandteil darstellenden Plänen der Z. GmbH dargestellt.*

## *II. Beginn und Dauer des Pachtverhältnisses*

*(1) Die Unterpachtverhältnisse beginnen am TTMMJJ und werden bis TTMMJJJJ abgeschlossen. Die Unterpachtverhältnisse erlöschen daher durch Ablauf der bedungenen Zeit am TTMMJJJJ, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf.*

*(2) ...*

## *III. Pachtzins*

*(1) Als Pachtzins wird ein jährlicher Betrag in Höhe von EUR xxx zuzuüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart, wobei jede Pächterin die Hälfte dieses Pachtzinses zu tragen hat.*

*(2) ...*

*(3) ...*

## *IV. Betriebskosten*

*(1) Zusätzlich zum vereinbarten Pachtzins ist jede der beiden Pächterinnen verpflichtet, sämtliche mit dem sie betreffenden Pachtgegenstand zusammenhängenden Betriebskosten und Abgaben zu bezahlen. Sofern die entsprechenden Betriebskosten und Abgaben den Pächterinnen nicht ohnedies direkt von den jeweiligen Versorgungsunternehmen vorgeschrieben werden, sind die Pächterinnen verpflichtet, die jeweils auf sie entfallenden Betriebskosten und Abgaben binnen 14 Tagen nach Vorschreibung durch die Verpächterin zu bezahlen.*

*(2) ...*

*IV. a) ...*

## *V. Betriebs- und Investitionspflicht*

*(1) Die Pächterinnen haben ihren jeweiligen Pachtgegenstand gemäß der zwischen der Gemeinde Ort1 und der Verpächterin im Hauptpachtvertrag vereinbarten Betriebspflicht zu nutzen und zu betreiben. Es wird also ausdrücklich eine entsprechende Betriebspflicht vereinbart. Verletzt eine Pächterin ihre grundlegende Betriebspflicht für längere Zeit gröblich oder wiederholt und wird dieser vertragswidrige Zustand trotz Abmahnung durch*

*die Verpächterin nicht innerhalb eines Jahres beseitigt, so wird dies ausdrücklich als Umstand vereinbart, der die Verpächterin zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt.*

*(2) Um den Pachtgegenstand vertragskonform nutzen zu können, bedarf es entsprechender Investitionen. Die Bereitschaft der Pächterinnen entsprechende Investitionen vorzunehmen, ist ein wesentlicher Vertragsumstand, damit die Verpächterin den gegenständlichen Vertrag mit den Pächterinnen abschließt.*

*(3) Die Pächterinnen sind in Kenntnis, in welchem Ausmaß und Umfang die Verpächterin gegenüber der Gemeinde Ort1 im Hauptpachtvertrag Investitionspflichten übernommen hat. Diese Investitionspflichten werden von den Pächterinnen zur Gänze übernommen.*

*Jede Pächterin hat nur die auf ihren Pachtgegenstand entfallenden Investitionen vorzunehmen. Welche der beiden Pächterinnen welche Investitionen und bis wann vorzunehmen hat, ergibt sich aus der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages darstellenden Investitionskostenfestlegung.*

*(4) Die Verpächterin ist berechtigt, von den Pächterinnen den Nachweis der Erbringung der in der Investitionskostenfestlegung vorgesehenen Investitionen durch Vorlage entsprechender Rechnungen zu fordern. Sämtliche Einbauten und Investitionen, die mit dem Pachtobjekt untrennbar verbunden werden und ohne Zerstörung oder erheblicher Beschädigung nicht mehr entfernt werden können, gehen bei Beendigung des Vertrages in das Eigentum der Verpächterin über. Die sonstigen Investitionen sind die Pächterinnen berechtigt und verpflichtet, bei Beendigung des Pachtverhältnisses zu entfernen.*

*(5) ...*

*(6) ...*

*(7) ...*

*...*

## **XI. Kosten und Abgaben**

*Die Kosten der Vertragserrichtung tragen die Pächterinnen je zur Hälfte. Die mit diesem Vertrag verbundenen Abgaben und Gebühren tragen die Pächterinnen ebenfalls jeweils zur Hälfte."*

### **Erwägungen:**

Die Bf. macht in der Beschwerde Rechtswidrigkeit des Gebührenbescheides geltend und wendet dazu zunächst ein, der in Rede stehende Unterpachtvertrag enthalte zwei Rechtsgeschäfte, auch wenn diese in einem Vertrag zusammengefasst worden seien. Einerseits einen Unterpachtvertrag mit der Bf. andererseits einen Unterpachtvertrag mit dem V.

Die beiden Unterbestandnehmer nähmen unterschiedliche Bestandgegenstände in Unterbestand und hätten für ihren Bestandgegenstand jeweils unterschiedliche Investitionspflichten übernommen. Welche Betriebs- und Investitionspflichten die jeweiligen Unterbestandnehmer zu erbringen hätten, ergäbe sich aus Punkt V.3.

des Unterpachtvertrages sowie der einen integrierenden Bestandteil des Vertrages darstellenden Investitionskostenfestlegung.

Auch in der Stellungnahme zum Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 26.11.2014 sei nochmals klargestellt worden, dass die Bf. rund 1.200.000,00 € an Investitionen erbringen werde, der V Investitionen in Höhe von rund 300.000,00 €.

Der angefochtene Gebührenbescheid sei daher bereits insoweit rechtswidrig, als der Bf. auf Basis der Gesamtinvestitionen Gebühren vorgeschrieben worden seien. Da im Unterpachtvertrag in Wirklichkeit zwei getrennte Rechtsgeschäfte dokumentiert worden seien, hätte der Bf. nur auf Basis der von ihr zu erbringenden Investitionen eine Gebühr vorgeschrieben werden dürfen, während die übrige Gebühr dem V vorzuschreiben gewesen wäre.

Mit dieser Argumentation ist die Bf. im Recht. Im vorliegenden Vertrag sind tatsächlich zwei verschiedene Rechtsgeschäfte beurkundet. Einerseits der Unterpachtvertrag zwischen der B. GesmbH als Verpächterin und der Bf. als Pächterin und andererseits der Unterpachtvertrag zwischen der B. GesmbH als Verpächterin und dem V als Pächter.

Der Bf. durften daher nur insofern Gebühren vorgeschrieben werden, als sich diese auf den mit ihr als Vertragspartner abgeschlossenen Unterpachtvertrag beziehen.

Da sich die Bf. mit dem mit ihr abgeschlossenen Vertrag nur zur Vornahme von Investitionen im Ausmaß von ca. 1.200.000,00 € verpflichtet hat (siehe "Investitionskostenfestlegung" und insbesondere "Zeit- und Maßnahmenplan"), konnten jene Investitionen, die ein Dritter, nämlich der V, laut dem getrennt davon zu betrachtenden weiteren Unterpachtvertrag zu erbringen hatte, nicht zur Bemessung der Gebührenschuld der Bf. herangezogen werden.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage war daher zu Gunsten der Bf. entsprechend zu reduzieren, woraus sich die im Spruch vorgenommenen Änderung der Abgabenfestsetzung ergibt.

Die Behauptung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung, die Bf. sei als Bestandgeberin anzusehen, steht im eindeutigen Widerspruch zu den klaren Bestimmungen des vorliegenden Vertrages, der die Bf. zweifelsfrei als Unterpächterin ausweist. Die auf diese unrichtige Annahme gestützte Feststellung des Finanzamtes, die Bf. hafte als Verpächterin für die Gebühren der beiden Unterpächter ist daher verfehlt.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG kommen als Gebührenschuldner nur die Vertragsteile, nicht aber Dritte in Betracht, die infolge der Zusammenfassung mehrerer Rechtsgeschäfte in einer Schrift diese unterfertigt haben. Ebenso wenig kann die Bestimmung des § 30 GebG, wonach für die Gebühr neben den Gebührenschuldnern die im übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen haften, eine Haftung für weitere, wenn auch in derselben Schrift beurkundete Rechtsgeschäfte begründen. Die vorliegende bürgerlich-rechtliche Vereinbarung, wonach die beiden Pächterinnen die mit dem in Rede stehenden Vertrag verbundenen Abgaben und

Gebühren je zur Hälfte tragen, kann eine über die abgabenrechtliche Verpflichtung im Sinne des § 28 Abs. 1 lit. a GebG hinausgehende Abgabenschuld daher nicht begründen (siehe auch VwGH 29.1.1997, 96/16/0181).

Nach ständiger Rechtsprechung 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 der Gebrauchsrechte an der Bestandsache zu gelangen (vgl. z.B. VwGH 20.8.1996, 93/16/0097).

Laut dem hier maßgeblichen Urkundeninhalt hat die Bf. die Verpflichtung übernommen, die oben näher angeführten Investitionen vorzunehmen. Die von ihr in diesem Zusammenhang zu tätigen finanziellen Aufwendungen waren daher in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.

Zum Bestandentgelt gehören auch Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer für das Bestandsobjekt verpflichtet hat und die entweder gleich bei ihrer Ausführung oder später bei Lösung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Bestandgebers fallen oder darin ohne Ersatzleistung an den Bestandnehmer verbleiben, wie z.B. Errichtungen baulicher Art, auch Neu-, Um- und Zubauten (siehe Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 91 zu § 33 TP 5 GebG).

Die Bf. kann daher mit ihrem Einwand, wonach im vorliegenden Fall nach Beendigung des Pachtverhältnisses ausschließlich die nicht mehr entfernbarsten Investitionen entschädigungslos in das Eigentum der Verpächterin übergehen, nicht durchdringen.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrmals bestätigt, dass es keine Rolle spielt, wie hoch der Vorteil des Vermieters nach Ablauf der Bestandsdauer ist (vgl. z.B. VwGH 20.8.1996, 93/16/0097).

Die Bf. irrt, wenn sie meint, es sei nicht auf die Investitionskosten zum Investitionszeitpunkt sondern auf den verbliebenen Wert zu jenem Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Investitionen in das Vermögen der Verpächterin übergehen.

Denn bei der Höhe der Bemessungskomponente kommt es auf die vertraglich bedungenen Leistungen an. Es bleibt daher ohne Belang, wie hoch sich die tatsächlich erbrachten Leistungen belaufen (VwGH 20.8.1996, 93/16/0097) oder wie sich der Wert der Baumaßnahmen über die Jahre entwickelt.

Es sind vielmehr alle auf Grund des Bestandvertrages zu tätigen Investitionen Teil des Preises, der für die Überlassung des Gebrauchs des Bestandsobjektes zu leisten war (VwGH 19.6.1989, 88/15/0109).

Dem Begehren der Bf., die Gebühr mit Null Euro festzusetzen konnte daher nicht entsprochen werden.

Die Bf. erteilte auf Anfrage des Finanzamtes vom 8. Oktober 2014 mit Schriftsatz vom 26. November 2014 u.a. nachstehende Auskunft:

*„Die von Ihnen angefragten Betriebskosten lassen sich derzeit nicht einmal annähernd abschätzen, weil die Investitionen noch nicht getätigt wurden und daher hier auch noch kein Betrieb stattfindet. Es handelt sich um ein altes Objekt<sup>1</sup>, das eben zu den im Unterpachtvertrag festgelegten Zwecken revitalisiert wird. Welche Betriebskosten dann künftig anfallen werden, ist derzeit nicht abschätzbar, auch die beigezogenen Steuerberater konnten keine vergleichbaren Objekte zur Einschätzung heranziehen.“*

Angesichts dieser besonderen Ungewissheit erfolgte die Abgabefestsetzung durch das Finanzamt zu Recht vorläufig, zumal Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sind (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160).

### **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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen, von der nicht abgewichen worden ist. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 12. April 2017