

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf. "BF", ADR, vertreten durch RA gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Jänner 2009, StNr.***, AuftragsbuchNr. **/09 betreffend Gebühren (Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG und Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG) zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren beim Finanzamt

1. Außenprüfung

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) führte bei der Gemeinnützigen Bau-, Wohn- und SiedlungsgenmbH "BF" (= die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) eine Außenprüfung durch. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Auftragsbuchnummer AB **/09, St.Nr.*** vom 23. Jänner 2009 enthält in Tz 3 ua. folgende Prüfungsfeststellungen:

"Vom 13. Jänner bis 23. Jänner 2009 (mit Unterbrechung) wurde bei der Gemeinn. Bau-, Wohn- und Siedlungsgenossenschaft eine Prüfung gem. § 147 BAO hinsichtlich der Einhaltung der Stempel- u. Rechtsgebührenvorschriften gem. § 33 TP 5 des Gebührengesetzes 1957 im Prüfungszeitraum 1.1.2004- 31.10.2008 durchgeführt.

Die Gemeinn. Bau-, Wohn- und SiedlungsgenmbH schließt hauptsächlich Nutzungsverträge über Wohnräumlichkeiten, Mietverträge für KFZ-Abstellplätze und einige Mietverträge über Geschäftslokale ab. Für die Abfassung der Verträge werden großteils einheitliche Vertragsmuster (etliche Vertragsmuster liegen im Arbeitsbogen auf) verwendet.

*Die Gemeinn. Bau-, Wohn- und SiedlungsgenmbH "BF" hat mit den Heizbetrieben*** (NN Kurzbezeichnung) einen Wärmelieferungs - Rahmenvetrag abgeschlossen. Dieser Vertrag stellt einen Grundsatzvertrag dar, der für alle Objekte, die im Eigentum des Abnehmers stehen oder von ihm verwaltet werden und für die die NN Wärme für Beheizung und für Warmwasserbereitung zuliefert, Anwendung finden. Weiters schließt die NN mit den Nutzungsberechtigten Einzellieferungsverträge ab.*

In den Nutzungsverträgen wird beurkundet, dass der Nutzungsberechtigte, den Verbrauch von Gas und elektrischem Strom, gegebenenfalls von Fernwärme, Warm und Kaltwasser, einschließlich der Zählermiete und Hinterlegungsgebühr etc., selbst zu bezahlen oder zu erstatten hat. Weiters wird vertraglich festgehalten, dass der Nutzungsberechtigte im Nutzungsobjekt für gehörige Reinigung, Lüftung und Beheizung zu sorgen hat.

Die Prüfung der Bestandverträge wurde in Form von Stichproben durchgeführt und ergab folgende

gebührenrechtliche Beanstandungen.

TZ. 4.:weitere gebührenpflichtige Leistungen

TZ. 4.1.: Fernwärme

Gem. § 33 TP 5 GebG unterliegen Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert einer Gebühr in Höhe von 1 %.

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.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist unter Wert der Preis im Sinne des § 1090 ABGB zu verstehen. Preis ist alles, was der Bestandnehmer zu leisten hat, um in den Besitz der Bestandsache zu gelangen, somit all das, zu dessen Leistung sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bestandgeber verpflichtet und was mit der Überlassung im wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Es ist nicht Voraussetzung, dass die Leistungen dem Bestandgeber selbst erbracht werden.

Die Heizungs- und Warmwasserkosten stehen im wirtschaftlichen Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache und sind bei der Berechnung der Gebühr gem. § 33 TP 5 heranzuziehen.

Ab Dezember 2005 wurden diese Kosten für die Berechnung der Gebühr miteinbezogen. Für die im Prüfungszeitraum 1.1.2004 bis 30.11.2005 abgeschlossenen Verträge wird die Gebühr bezüglich der Heiz- und Warmwasserkosten nachverrechnet.

Diese Kosten werden laut der Verordnung des Bundesministers für Finanzen (BGBl. II Nr. 242/1999 und BGBl. II Nr. 469/2001) geschätzt:

für den Wärmeverbrauch € 0,70 brutto je m² und

für das Warmwasser € 0,32 brutto je m² = insgesamt € 1,02/m¹

Anmerkung: Alle Nutzungsverträge wurden auf unbestimmte Laufzeit abgeschlossen, daher sind gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 36 Monate als Laufzeit heranzuziehen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgte aufgrund der von der Gemn. Wohn-, Bau- und SiedlungsgenmbH „BF“ bekannt gegebenen Gesamtanzahl der Wohnnutzfläche der im Prüfungszeitraum 1.1.2004 - 30.11.2005 abgeschlossenen Nutzungsverträge.

Berechnung:

Verträge 1.1.2004-30.11.2005	Wohnnutzfläche m ²	Heizungs- und Warmwasser- kosten brutto € 1,02/m ²	Erhöhung gem. § 9 Abs. 2 GebG
2004	8.192,65	8.356,50	
	7.180,00	7.323,60	
2005	7.393,09	7.540,95	
	1.388,72	1.416,49	
	24.154,46	24.637,55	
Zusätzliche Leistung pro Monat x 36 Monate = Bemessungsgrundlage Gebühr €		86.951,77	
x 1 % gem. § 33 TP 5 GebG		8.869,52	886,95
Gesamtnachforderung			9.756,47

....

TZ 6: Begründung für die Gebührenerhöhung gern. § 9 Abs. 2 GebG:

Eine Voraussetzung für die (seinerzeitige) Bewilligung zur Selbstberechnung der Gebühren gern. § 33 TP 5 GebG war die Gewähr für die ordnungsgemäße Einhaltung der Gebührevorschriften. Das Finanzamt muss daher insbesondere bei Inhabern solcher Bewilligungen annehmen, dass den Gebührenschuldern die Einhaltung der Bestimmungen über die ordnungsgemäße Vergebührung zugemutet werden kann.

Gem. § 9 Abs. 2 GebG kann eine Erhöhung bis zu 100 % der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr festgesetzt werden.

In Ausübung des Ermessens- unter Berücksichtigung der Ermessenskriterien- und unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 1991, Zl. 90/15/0057, wird eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 10 % der verkürzten Gebühr festgesetzt."

2. Bescheid vom 29. Jänner 2009

Am 29. Jänner 2009 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf. unter Hinweis auf die Gebührenprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Oktober 2008 einen Bescheid mit der Bezeichnung "Bescheid gem § 201 BAO" und setzte "für die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.01.2009 in der TZ. 4.1 angeführten Rechtsvorgänge" die Gebühr mit € 9.756,47 fest.

Zur Berechnung der Gebühr führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 mit 1 % von der jeweiligen Bemessungsgrundlage (siehe TZ. 4.1. der Niederschrift über die Schlussbesprechung) gerundet gemäß § 204 BAO) € 8.869,52

Gemäß § 9 Abs. 2 GebG 1957 mit 10 % von der jeweiligen Bemessungsgrundlage (laut der er Niederschrift über die Schlussbesprechung (gerundet gemäß § 204 BAO) € 886,95."

Die Bescheidebegründung lautet wie Folgt:

"Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrundegelegt. Die Begründung und genaue Berechnungen sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Jänner 2009 zu entnehmen, welche insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet."

3. Berufung

Der Bescheid wurde von der Bf. in seinem gesamten Umfang wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung und mangelhafter Sachverhaltsfeststellung angefochten.

Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides mit folgender Begründung:

"Mit dem angefochtenen Bescheid hat die Behörde unter Bezugnahme auf die gebührenrechtlichen Beanstandungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 23.01.2009 die Auffassung vertreten, "Fernwärme", in konkreten Heizungs- und Warmwasserkosten, stünden im wirtschaftlichen Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache und seien daher bei der Berechnung der Gebühr gem. §33 TP5 Abs.1 GebG heranzuziehen. Diese Rechtsauffassung ist in dieser einseitigen Betrachtung unrichtig.

Zu Recht zitiert die Behörde die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass unter vertraglich vereinbarten Leistungen alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen zu verstehen sind die der Bestandnehmer zu erbringen hat, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen. Grundsätzlich ist es auch richtig, dass für die Frage, ob der Wert einer vertraglichen Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen ist, nicht entscheidend ist, ob die Leistung an den Bestandgeber oder an einen Dritten zu erbringen ist.

Wohl unstreitig Voraussetzung für eine Gebührenvorschreibung ist allerdings, dass die Verpflichtung in der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift enthalten sein muss (VwGH15.11.1994, 83/15/0181). Zum Urkundeninhalt zählt der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird, wie z.B. AGB, unabhängig davon ob diese Schriften, auf die in der Urkunde hingewiesen wird, der Urkunde angeschlossen sind oder nicht. Unstreitig wird in der gegenständlichen Urkunde in keiner Weise auf andere Schriften hingewiesen oder auf solche in irgendeiner Art und Weise Bezug genommen. Sollte die Behörde 1. Instanz hier anderer Auffassung gewesen sein, so hätte sie zumindest entsprechende Feststellungen zu treffen gehabt. Es ist daher

*ein mit den Heizbetrieben*** (NN) abgeschlossener Wärmelieferungsrahmenvertrag vollkommen unbeachtlich, unbeachtlich auch hinsichtlich der Frage, ob dies ein Grundsatzvertrag ist der für alle Objekte gilt oder nicht. Auf diesen Vertrag wird in der zu Beurteilung stehenden Schrift nicht hingewiesen oder wird auf diesen auch nicht Bezug genommen.*

Ganz im Gegenteil wird im konkreten Fall festgehalten, dass der Verbrauch von Gas und elektrischen Strom allenfalls von Fernwärme, Warm- und Kaltwasser einschließlich Zählermiete und Hinterlegungsgebühr vom Nutzungsberechtigten selbst zu bezahlen oder zu erstatten ist und nicht Gegenstand dieses Vertrages. Nicht nur, dass nicht auf eine andere Schrift hingewiesen wird oder auf diese Bezug genommen wird, wird auch ausdrücklich im Vertrag festgehalten, dass Vereinbarungen des Vertragspartners mit einem allfälligen Lieferanten von Gas, elektrischem Strom, Fernwärme, Warm- und Kaltwasser nicht von diesem Vertrag umfasst sind. Derartige Vereinbarungen berühren das gegenständliche Rechtsgeschäft nicht und ist es daher vollkommen absurd anzunehmen, allfällige derartige Vereinbarungen wären in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen. Auch aus dem Umstand, dass festgehalten wird, dass der Nutzungsberechtigte derartige, allfällige Leistungen selbst zu bezahlen hat, ist nichts für den Rechtsstandpunkt der Behörde 1. Instanz gewonnen, da damit nur eine Klarstellung vorgenommen wird, die sich aus den allgemeinen Rechtsgrundsätzen ergibt, wonach derjenige der eine Leistung in Anspruch nimmt, diese auch selbst zu bezahlen hat.

Dem steht auch nicht der Umstand entgegen, dass sich der Vertragspartner verpflichtet für die gehörige Reinigung, Lüftung und Beheizung zu sorgen, da sich dies aus den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen ergibt. Schon nach §8 MRG, der gem. §20 WEG anzuwenden ist, ist der Nutzungsberechtigte verpflichtet unter anderem Wasserleitungs- und Beheizungsanlagen zu warten und in Stand zu halten, sodass kein Schaden entsteht. Daraus ergibt sich aber schon im Umkehrschluss die Verpflichtung für eine ausreichende Beheizung zu sorgen, damit die Gefahr von Frostschäden ausgeschlossen ist. Die gänzliche Nichtbeheizung des Objektes mit der Gefahr von Frostschäden wäre ja ein erheblich nachteiliger Gebrauch des Objektes. Die ausdrückliche Erwähnung der Notwendigkeit einer Beheizung ist nicht eine zusätzliche Verpflichtung die der Bestandnehmer vertraglich übernimmt, sondern ergibt sie sich ganz allgemein aus dem Gesetz.

Gemäß Randziffer 681 der Gebührenrichtlinie zählen zum Entgelt auch Leistungen zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer zur Erlangung der Bestandsache verpflichtet, auch wenn sie in anderen Schriften als dem Bestandsvertrag vereinbart sind, sofern diese Schriften aufgrund des Urkundeninhalts zu einem Bestandteil des Vertrages werden. In keiner Weise werden irgendwelche sonstigen Schriften Urkundeninhalt aufgrund einer vertraglichen Bestimmung des gegenständlichen Vertrages. Diese Annahme ist schlichtweg aktenwidrig und unrichtig, ja es wird sogar die Geltung allfälliger anderer Schriften durch positive Formulierung im §2 Ziff3 der Nutzungsverträge ausgeschlossen.

Die gegenteilige Rechtsansicht der Behörde erster Instanz ist nicht zu begründen. Würde man allerdings die Auffassung vertreten, und dies lässt sich aus dem gegenständlichen Bescheid in Zusammenhang mit der Niederschrift ableiten, das grundsätzlich Heizungs- oder Warmwasserkosten in die Bemessungsgrundlage eines Bestandvertrages einzubeziehen sind, da sie immer in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, so ginge dies einerseits weit über die Absicht des Gesetzgebers hinaus und andererseits weicht es vom Urkundsprinzip ab, da eine derartige grundsätzliche Verpflichtung zur Inanspruchnahme von Heizung oder Warmwasser jedenfalls keine Deckung im Vertrag findet. Es wäre ja dann auch zwingend geboten, allein aus dem Umstand, dass eine Heiztherme in einer Wohnung vorhanden ist die entsprechenden vom BMF ermittelten Sätze pro Quadratmeter in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und auch ein derartiges Gerät wohl in Betrieb zu nehmen ist, um Schäden zu vermeiden. Sollte die erstaunenswerte Rechtsansicht sich allerdings nur auf Wohnhausanlagen mit einem Anschluss an Fernwärme zutreffen, dann wäre der Vermieter im Interesse der Mieter, um Gebühren zu sparen, nahezu gezwungen von der ökologisch günstigsten Variante Abstand zu nehmen - in Zeiten der Klimaproblematik ein eigenartiges Ansinnen - und jedem Objekt eine Therme oder Elektroheizung zuordnen, da ja offenkundig Gas- oder Strombezug nicht unter den gebührenauslösenden Sachverhalt subsumiert wird. Wenn man bedenkt, dass ökologische Heizvarianten andererseits staatlich gefördert werden, mutet dieses Ansinnen doch eigenartig an.

Überhaupt keine Begründung findet sich für die Annahme, dass Warmwasserkosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Im Vertrag ist keinerlei Verpflichtung vorhanden, warmes Wasser in Anspruch zu nehmen. Im Vertrag ist keinerlei Verpflichtung vorhanden einen Vertrag mit einem Warmwasserlieferanten abzuschließen, ganz im Gegenteil wird ausdrücklich festgehalten, dass derartige Verträge von dem zur Vergebührung anstehenden Vertrag nicht umfasst sind. Es ist der Berufungswerberin vollkommen gleichgültig, ob ein Mieter Warmwasser beansprucht, einen entsprechenden Warmwasserlieferungsvertrag abschließt und zu welchem Preis. Für die weitere Einbeziehung einer "Warmwasser-Bemessungsgrundlage" von EUR 0,32 brutto je Quadratmeter bietet die Schrift aber auch schon gar keine Grundlage.

Zu guter Letzt sei auf Randziffer 683 der Gebührenrichtlinie (GZ BMF - 010206/0201 - VI/5/2006) verwiesen wonach Betriebskosten (z.B. Beheizungs- und Warmwasserkosten!!!) grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn sich der Vermieter zur Beheizung des Mietgegenstandes und zur Lieferung von Warmwasser verpflichtet (!) und der Bestandnehmer diese Kosten dem Bestandgeber zu ersetzen (!) hat. Beides ist nicht der Fall. Weder hat sich der Bestandgeber zur Lieferung derartiger Leistungen verpflichtet, noch hat sich der Bestandnehmer dem Bestandgeber gegenüber zum Ersatz derselben verpflichtet. Es ergibt sich daher auch aus der Gebührenrichtlinie des Bundesministeriums für Finanzen kein Anlass, eine gegenteilige Rechtsauffassung zu vertreten, der, wie im gegenständlichen Fall, die Behörde veranlassen könnte den bekämpften Bescheid zu erlassen.

Da sohin eine vertragliche Verpflichtung der Nutzungsberechtigten zum Heiz und Warmwasserbezug nicht gegeben ist und auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang nicht dargestellt wurde, stellt die Berufungswerberin nachstehenden Berufungsantrag"

4. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

"Gem § 33 TP 5 Z 1GebG unterliegen Bestandverträge 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 % nach dem Wert.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert" alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Dazu 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 VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111). Für die Einbeziehung dieser Verpflichtungen in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass die Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist.

Da für die Abfassung der Bestandverträge großteils einheitliche Vertragsmuster verwendet werden, ist der Vertragstext je nach Fall auszulegen.

Tatsache ist, dass die Gemeinn. Bau-, Wohn- und Siedlungsgenossenschaft mbH "BF" mit den Heizbetrieben Wien einen Wärmelieferungs-Rahmenvertrag abgeschlossen hat. Dieser Vertrag stellt einen Grundsatzvertrag dar, der für alle Objekte, die im Eigentum des Abnehmers stehen oder von ihm verwaltet werden und für die die Heizbetriebe Wien Wärme zuliefert, Anwendung findet. Weiters schließt die Heizbetriebe Wien GmbH mit den Nutzungsberechtigten Einzellieferungsverträge ab.

Im Zusammenhang mit diesen Verträgen und den Ausführungen im Nutzungsvertrag § 2 Punkt 3."Den Verbrauch von Gas und elektr. Strom allenfalls von Fernwärme, Warm und Kaltwasser, einschließlich der Zählermiete und Hinterlegungsgebühr etc, hat der Nutzungsberechtigte selbst zu zahlen oder zu erstatten und ist daher nicht Gegenstand dieses Vertrages..." ist zu erkennen, dass der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Bestandsobjekt besteht und der Bestandnehmer auf Grund des Einzelliefervertrages verpflichtet ist die Kosten für den Verbrauch zu bezahlen, dieser Vertrag aber wiederum im Zusammenhang mit dem Rahmenvertrag zu sehen ist. Dies kommt durch die Wortfolge der obigen Textpassage "...oder zu erstatten....." zum Ausdruck.

Wenn auch nicht ganz eindeutig auf die weiteren Verträge verwiesen wird, so ist doch auf Grund des Textes im Nutzungsvertrag darauf zu schließen.

Von der Bw wird in der Berufung die Randzahl 681 der Gebührenrichtlinie bereits angeführt. Die Bw vermeint in der Berufung, dass die Textpassage "dass der Gas, Strom, Fernwärme Warm- und Kaltwasserverbrauch nicht Gegenstand des Vertrages ist" geradezu ihre Meinung bestätigt. Dem ist entgegenzuhalten, dass aber in diesem Vertrag

auch vereinbart wird, dass diese Verbrauchskosten vom Bestandnehmer zu bezahlen bzw. zu übernehmen sind.

Wenn die Einzellieferverträge komplett eigenständig wären, wäre dieser Vertragsteil unnötig."

5. Vorlageantrag

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

II. Verfahren vor dem UFS und BFG

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlageberichten vom 9. Februar 2010 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Dabei wurde die Streitpunkte mit "Sind die Heizungs- und Warmwasserkosten in die Bemessungsgrundlage gem. § 33 TP 5 GebG mit einzubeziehen?" umschreiben.

2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG / Gerichtsabteilung ****

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Vom Geschäftsverteilungsausschuss wurde die Rechtssache nunmehr der Gerichtsabteilung **** zur Erledigung zugewiesen.

3. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt zur StNr.***, in dem der Arbeitsbogen Nr. **/**/09 enthalten ist.

III. Rechtslage und Erwägungen:

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 nach dem Wert in Höhe von 1 v.H.

Nach § 15 Abs. 1 GebG sind das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes und die Errichtung einer Urkunde über dieses Rechtsgeschäft Voraussetzungen für die Gebührenpflicht.

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

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.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, 2909/79). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu entrichten ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Grundsätzlich sind somit die Betriebskosten und weiter alle jene Kosten, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Bestandsache erleichtern oder der Sicherung dienen in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Dazu zählt aber 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. Es sind alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandgeber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsachen dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass die Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (vgl. ua. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 75 bis 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Wenn der Bestandnehmer der Wohnungsgesellschaft die Beheizungs- und Warmwasserkosten zu ersetzen hat, und die Gesellschaft daher zur Beheizung des Mietobjektes und zum Wärmen von Wasser verpflichtet ist, so erleichtert sie dadurch die Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der Wohnung. Die Beheizungs- und Warmwasserkosten sind daher - ungeachtet des Umstandes, dass ihnen werkvertragliche

Elemente zu Grunde liegen - ebenfalls Teil des Entgeltes und daher auch Teil der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH 9.9.1970, 1043/69, 2.3.1972, 796/71).

Im Erkenntnis VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 hat der Verwaltungsgerichtshof (auf Grund einer Amtsbeschwerde gegen die Entscheidung UFS 1.6.2006, RV/0255-W/06) ausgesprochen, dass es sich bei einer Vereinbarung mit folgendem Inhalt

"1. Der Mieter nimmt zur Kenntnis, dass die zentrale Wärmeversorgungsanlage, an die das Mietobjekt angeschlossen ist, von der Firma Fernwärme Wien GmbH betrieben wird. Energie aus der zentralen Wärmeversorgungsanlage kann nur bei Abschluss eines entsprechenden Wärmeenergiebezugsvertrages mit der Firma Fernwärme Wien GmbH bezogen werden.

Der Mieter verpflichtet sich daher, einen Wärmeenergiebezugsvertrag direkt mit der Firma Fernwärme Wien GmbH abzuschließen und für die Dauer des Mietverhältnisses bis zur rechtmäßigen Rückstellung des Mietobjektes aufrecht zu erhalten. Er haftet der Vermieterin für alle Schäden, insbesondere auch an der Substanz des Hauses, die daraus entstehen, dass ein derartiger Energiebezugsvertrag nicht besteht."

um eine besondere Vereinbarung aus dem Mietvertrag handelt. Auch der von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgezeigte wirtschaftliche Zusammenhang dieser Verpflichtung mit der Überlassung der Bestandsache ist erfüllt, weil aus der in Punkt XX. zweiter Satz des Mietvertrages verdeutlichten Schadenersatzpflicht des Mieters das Interesse der Mitbeteiligten an der Erhaltung der Bestandsache durch Gewährleistung der Beheizung erhellt. Die gegenüber der Mitbeteiligten eingegangene Verpflichtung zum Abschluss des Wärmeenergiebezugsvertrages war daher eine besondere Leistung, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtete, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, mag auch die gegenüber der Mitbeteiligten eingegangene Verpflichtung darin bestanden haben, den Energiebezugsvertrag mit einem Dritten abzuschließen und das Entgelt aus dem Energiebezugsvertrag an einen Dritten zu entrichten. Auf ein Naheverhältnis zwischen der Mitbeteiligten und der Fernwärme Wien GmbH kam es bei diesem Ergebnis nicht an.

Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, enthält § 33 TP 5 Abs. 5 Z 2 GebG eine Verordnungsermächtigung dahingehend, dass für Gruppen von Bestandsobjekten Durchschnittsätze aufgestellt werden. Auf Grund dieser Ermächtigung wurde die Verordnung des BMF BGBl. II 1999/242 idF der Verordnung BGBl. II 2001/469 erlassen (vgl. Fellner, aaO, RZ 98 und RZ 119 zu § 33 TP 5 GebG).

§ 33 TP 5 Abs. 5 GebG bestimmte in der 2004 und 2005 maßgeblichen Fassung Folgendes:

"1. Die Hundertsatzgebühr ist vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an

das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich der Bestandgeber seinen (Haupt-)Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

2. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr nach Z 1 für atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte, für Rechtsgeschäfte, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen, sowie für Bestandgeber, denen eine persönliche Befreiung von den Gebühren zukommt, bestimmen. Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für Gruppen von Bestandobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.

3. Der Bestandgeber hat dem Finanzamt eine Anmeldung über das Rechtsgeschäft unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält.

4. Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBl. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung, sind befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Parteienvertreters oder der gemeinnützigen Bauvereinigung befindet. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

5. Für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden."

Bei Selbstberechnungsabgaben wie der Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist die Erlassung eines Bescheides nur vorgesehen, wenn die in § 201 BAO genannten Voraussetzungen vorliegen.

In der Fassung BGBl. I Nr. 97/2002 lautete § 201 BAO wie Folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder

4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist."

Nach § 201 Abs. 4 BAO kann die Festsetzung mehrerer zu Unrecht nicht oder nicht richtig selbstberechneter Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) innerhalb derselben Abgabenart in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Der Schlussbericht des Finanzamtes enthält keinen Hinweis darauf, dass die Bf. die Vorschriften über den Zeitpunkt der Übermittlung der Anmeldungen an das Finanzamt nicht eingehalten hätte. Es wird daher davon ausgegangen wird, dass für die von der Bf. im Zeitraum 1.1.2004 bis 30.11.2005 als Bestandgeberin abgeschlossenen Bestandverträge spätestens bis zum 15. Jänner 2006 (= Fälligkeitstag für jene Bestandverträge, für die die Gebührensschuld im November 2005 entstanden ist) Anmeldungen iSd § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 3 GebG an das Finanzamt übermittelt wurden.

Der angefochtene Bescheid wurde am 29. Jänner 2009 und somit mehr als ein Jahr nach Bekanntgabe der selbstberechneten Beträge erlassen, weshalb die von Amts wegen erfolgte Festsetzung nicht auf die Bestimmung des § 201 BAO Abs. 2 Z 1 BAO gestützt werden kann.

Die Festsetzung kann gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 erfolgen, "wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden". Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen "Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage" herbeizuführen (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156 unter Hinweis

auf den Bericht des Finanzausschusses zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, 1128 BlgNR 21. GP 9).

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 BAO ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO⁵, §201, Tz 37)

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit a) des Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (iSd § 303), so hat sie diese Tatsachen (Beweismittel) und ihr "Neuhervorkommen" in der Bescheidbegründung darzulegen. Bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187,00188). Nach Ritz, BAO⁵, §201, Tz 39 bleibt abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 vertreten wird.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt,

die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Bei Festsetzung einer Abgabe gemäß § 201 BAO hat das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen. Dies kann nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden (vgl. dazu UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; 25.8.2010, RV/0419-S/10; 21.01.2010, RV/1570-W/07; 14.01.2011, RV/3459-W/08; 23.11.2011, RV/2201-W/08; 25.11.2011, RV/2204-W/08; UFS 22.11.2012, RV/2368-W/08; UFS 21.05.2013, RV/1031-W/10; BFG 18.03.2015, RV/6100848/2014).

Außerdem haben Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO die gesamte für einen bestimmten Zeitraum oder für einen bestimmten Vorgang entfallende Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten (vgl. etwa VwGH 20.10.2010, 2007/13/0065, mwN).

Abgabenbescheide können zwar auch im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden. Dabei sind aber die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen, da jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist (vgl. VwGH 9.8.2001, 2001/16/0243; VwGH 17.2.2000, 99/16/0027).

Der angefochtene Bescheid enthält keine Zuordnung zu einer bestimmten Fallgruppe iSd § 201 BAO. Als Bemessungsgrundlage wurden nur die Nachforderungsbeträge (ermittelt aus einer Aufstellung über die Größe neuvermieteter Bestandobjekte) angesetzt. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist ersichtlich, dass die Prüfung der Bestandverträge in Form von Stichproben durchgeführt wurde und befinden sich dem entsprechend im vorgelegten Arbeitsbogen nur "Musterverträge" (ohne konkrete Vertragsdaten etc.). Der vorgelegte Arbeitsbogen enthält weder die nach § 17 GebG für die Gebührenbemessung maßgeblichen Urkunden, noch die Anmeldungen iSd § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 3 GebG der nunmehr besteuerten Rechtsgeschäfte. Es ist daher für das Verwaltungsgericht nicht nachvollziehbar, welche Tatumstände dem Finanzamt für konkrete Rechtsvorgänge nachträglich bekannt wurden.

Der angefochtene Bescheid ist daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Es treten damit wieder die mit der Selbstberechnung verbundenen Rechtswirkungen ein.

Zur 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 ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall zulässig, weil eine Rechtsprechung des VwGH zur Frage fehlt, ob bei der Festsetzung einer Abgabe nach § 201 BAO das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs 2 und 3 BAO zuzuordnen hat, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertigen, und dies im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden kann. Somit liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 15. April 2015