



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Pirklbauer Steuerberatung GmbH, 4240 Freistadt, Badgasse 5, vom 12. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. März 2004, ErfNr. betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG mit 1% von der Bemessungsgrundlage von € 1.068.218,81 sohin mit **€ 10.682,19** festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Am 14. Juni 2000 unterfertigten die Vertragsparteien - und zwar die P. in der Folge Bestandgeber genannt und die Berufungswerberin (Bw), als Bestandnehmerin - einen Bestandvertrag bezüglich einer im Erdgeschoss der G gelegenen Flächen im Ausmaß von rund 210,54 m<sup>2</sup>.

Das Bestandverhältnis begann ab Übergabe des Bestandobjektes und war für die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen, wobei der Bw. eine Option auf Verlängerung des Bestandvertrages auf weitere 5 Jahre eingeräumt war.

Das Bestandentgelt besteht laut Punkt III des Vertrages aus Bestandzins, den Nebenkosten und der jeweils geltenden Umsatzsteuer.

Nach Punkt 3.2. des Vertrages hat der Bestandnehmer monatlich einen umsatzabhängigen Bestandzins in Höhe von 10% vom monatlichen Nettoumsatz, mindestens jedoch monatlich S 55.000,- (das entspricht € 3.997,-) zuzüglich der jeweils geltenden Umsatzsteuer zu

entrichten.

Zu den vom Bestandnehmer anteilig zu ersetzenden Nebenkosten gehören: sämtliche die Liegenschaft betreffende Steuern und Abgaben,.....die Kosten für allen notwendigen Sach- und Personalaufwand für Betrieb, Wartung, Instandhaltung und Erhaltung, Reinigung,..... Kosten für die Erfüllung der Behördenaufträge, etc.

Weiters verpflichtete sich die Bw. laut Punkt 3.8. zur Bezahlung eines Werbekostenbeitrages zur Durchführung laufender Aktivitäten des Bestandgebers in Höhe von (im Zeitpunkt des Abschlusses) 1% des monatlichen Umsatzes zuzüglich der jeweils geltenden Umsatzsteuer zu entrichten maximal jedoch S 7.000,- (das entspricht € 508,71).

Zusätzlich hatte die Bw. laut Punkt 3.11. eine für einen Vertragszeitraum der ersten drei Jahre kapitalisierte Bestandzinsvorauszahlung in Höhe von S 650.000,- (das entspricht € 56.684,81) zuzüglich jeweils geltender Ust zu entrichten, wobei diese nur anteilig rückforderbar ist, soweit das Bestandverhältnis vor dem vereinbarten Zeitraum endet. Vereinbart und festgehalten wird noch „- auch aus Gebührenzwecken – dass ein Abzug dieser Vorauszahlung bei den laufenden Bestandzinsvorschreibungen entfällt, sodass dieser Betrag zusätzlich gebührenpflichtig wird.“

Mit Bescheid vom 23. November 2001 erhob das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG vorläufig in Höhe von S 106.707,- (das entspricht € 7.754,70).

Auf eine entsprechende Anfrage des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern gab die Bw. mit Schreiben vom 19. Februar 2004 die tatsächlich geleisteten Mietzinse inklusive Umsatzsteuer sowie die Nebenkosten inklusive Umsatzsteuer vom Zeitraum September 2000 bis Dezember 2003 wie folgt bekannt:

| Zeitraum   |     | Mietzins inkl Ust       |     | Nebenkosten inkl Ust |
|------------|-----|-------------------------|-----|----------------------|
| 09-12/2000 | S/€ | 355.313,80/25.821,66    | S/€ | 50.909,--/3.699,70   |
| 01-12/2001 | S/€ | 1,467.623,20/106.656,34 | S/€ | 200.853,73/14.596,61 |
| 01-12/2002 | S/€ | 1,000.938,10/72.741,01  | S/€ | 204.206,--/14.840,23 |
| 01-12/2003 | S/€ | 494.066,--/35.905,18    | S/€ | 232.353,--/16.885,75 |
|            | S/€ |                         | S/€ |                      |

und weiters, dass die Mietzinsvorauszahlung inklusive Umsatzsteuer € 56.684,81 betrage.

Mit Bescheid vom 4. März 2004 setzte das Finanzamt die Rechtsgebühr nunmehr in Höhe von € 10.558,71 (das entspricht S 145.291,-) von einer Bemessungsgrundlage von S 14.529.059,89 (das entspricht € 1,055.868,-) fest, die sich zusammensetzte aus der Miete für den Zeitraum 09/2000-12/2002, zuzüglich des Mindestmietentgeltes für das Jahr 2003 und für die restliche Laufzeit ermittelte das Finanzamt ein Durchschnittsentgelt aus den

Monatsmieten der Jahre 2000 – 2002, zuzüglich der Betriebskosten inklusive Umsatzsteuer und der einmaligen Mietzinsvorauszahlung.

Die Berufung wendete sich sodann gegen die Ermittlung des Mietzinses für den Zeitraum ab 2003. Während die Bw. meint es wäre die Ermittlung der zukünftigen Mietentgelte aus dem Durchschnitt der tatsächlich geleisteten Mietentgelte abzuleiten, die im Jahr 2003 sogar unter dem vertraglich festgelegten Mietzins liegen (auf Grund einer besonderen Vereinbarung mit dem Bestandgeber) hält das Finanzamt auch in der Berufungsvorentscheidung an der wie im Bescheid ermittelten Bemessungsgrundlage fest, bezieht jedoch nunmehr auch die Werbekostenbeiträge in die Bemessungsgrundlage mit ein.

Im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde II. Instanz bringt die Bw. weiter vor, dass der Vertrag auf die Dauer von 5 Jahre abgeschlossen worden sei, ob von der Option auf Vertragsverlängerung um weitere 5 Jahre Gebrauch gemacht werde, könne nicht vorher gesagt werden. Es sei daher nur der 8fache Jahreswert der Bemessung der Gebühr zu Grunde zu legen. Dieser ergäbe sich aus der bestimmten Vertragsdauer von 5 Jahren und der Unbestimmtheit der Ausübung der Option, für die die Bestimmung des § 33 TP 5 Abs 3 GebG heranzuziehen sei (unbestimmte Vertragsdauer 3facher Jahreswert).

Bezüglich der Errechnung des monatlichen Mietentgeltes führt die Bw. aus, dass auf Grund rückläufiger Geschäftsentwicklung ab Mitte 2002 die Umsätze bedeutend niedriger waren als in den Vorjahren, sodass die „Umsatzmieten“ unter der vereinbarten Mindestmiete lagen und sich die Bestandgeberin zu einer Mietreduktion unter die Mindestmiete bereiterklärte. Im März 2004 kehrte man wieder zur vertraglichen Vereinbarung zurück.

Zur Einbeziehung der Werbekosten inklusive Umsatzsteuer sowie der einmalig zu leistenden Mietzinsvorauszahlung (inklusive Umsatzsteuer) enthält die Berufung kein Vorbringen. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage durch die Bw. beinhaltet lediglich den Mietzins inklusive Umsatzsteuer zuzüglich der Betriebskosten inklusive Umsatzsteuer. Unter Heranziehung des 8fachen Jahresentgeltes errechnet die Bw. die Bemessungsgrundlage sohin mit € 698.751,53 (das entspricht S 9.615.030,70).

### ***Über die Berufung 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 gewissen 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 1aGebG 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.

### ***I. Zum Wert:***

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshof 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 zu gelangen (vergleiche dazu insbesondere die Erkenntnisse vom 7. Oktober 1993, ZI. 93/16/0140; 19. Juni 1989, ZI. 88/15/0109; 23. November 1987, ZI. 87/15/0084 und vom 22. Juni 1987, ZI. 86/15/0138). 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 und störungsfreien Gebrauches.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer 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.

Wird wie im Berufungsfall vertraglich vereinbart, dass für das Bestandsobjekt die Kosten für allen notwendigen Sach- und Personalaufwand für Betrieb, Wartung, Instandhaltung und Erhaltung, Reinigung,... Kosten für die Erfüllung der Behördenaufträge, etc. anteilig zu tragen sind, weiters ein Werbekostenbeitrag zur Durchführung laufender Aktivitäten des Bestandgebers zu tragen ist, so ist eine solche Vereinbarung, die insbesondere die Finanzierung von Reparaturen im Schadensfall und damit die Erhaltung der Bestandsache und ihren möglichst störungsfreien Betrieb sicherstellt, sowie im Fall der Werbekosten deren bessere wirtschaftliche Vermarktung gewährleistet und somit auch zur Umsatzsteigerung beizutragen vermag, als eine zu verstehen ohne die dem Bw. das Bestandsobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre.

Dass die als Mietzinsvorauszahlung bezeichnete Einmalleistung Teil des Entgeltes ist, wurde bereits im Vertrag selbst außer Streit gestellt.

## ***II. Zur Höhe des Mietzinses:***

Bezüglich der Höhe des beurkundeten Mietzinses geht aus dem Mietvertrag hervor, dass die Bw. grundsätzlich einen umsatzabhängigen Mietzins zu leisten hat, wobei jedoch ein Mindestmietzins fest vereinbart ist.

Gemäß § 26 GebG 1957 ist vom unbedingt und sofort fällig geltenden Mietwert auszugehen.

Der umsatzabhängige Mietzins steht im Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld mit seinem genauen Betrag jedoch nicht fest. Es ist dieser daher zu schätzen (siehe Erkenntnis vom 19. Februar 1975, ZI. 1855/74, Slg. Nr. 4796/F und vom 4. Juli 1990, ZI. 89/15/0140).

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.

Nun ist nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend, und weiters bestimmt § 26 GebG 1957 für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, dass die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe anzuwenden sind, dass unter anderem bedingte ("unsichere") Leistungen und Lasten als unbedingte ("sichere") Leistungen und Lasten zu behandeln sind.

Es besteht im Berufungsfall kein Streit darüber, dass grundsätzlich der der Gebührenbemessung zu Grunde zu legende Mietzins aus dem Durchschnitt der Jahreswerte zu errechnen ist.

Soweit die Bw. begehrt in die Durchschnittsberechnung die tatsächlichen Mietkosten für das Jahr 2003 einzubeziehen, obwohl diese unter dem vereinbarten Mindestzins lagen, kann ihr nicht entsprochen werden. Aus der Zusammenschau der Bestimmungen des BewG, das von in Zukunft erzielbaren Beträgen ausgeht und des Gebührengesetzes, das ausschließlich den beurkundeten Inhalt als maßgeblich erachtet, muss zumindest der vertraglich vereinbarte Mindestmietzins in die Berechnung Eingang finden. Es ist aber auch von der Berechnung des Finanzamt abzuweichen, das teils von tatsächlich geleisteten Mietzinsen und teils im Wege der Schätzung ermittelten ausging.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die durchschnittliche Mietzinsleistung im Wege der Schätzung unter Einbeziehung des Mindestmietzinses im Jahr 2003 unter Beachtung eines 40 monatigen Beobachtungszeitraumes wie folgt zu errechnen:

| Zeitraum     |     | Mietzins inkl Ust       |     | Nebenkosten inkl Ust |
|--------------|-----|-------------------------|-----|----------------------|
| 09-12/2000   | S/€ | 355.313,80/25.821,66    | S/€ | 50.909,--/3.699,70   |
| 01-12/2001   | S/€ | 1.467.623,20/106.656,34 | S/€ | 200.853,73/14.596,61 |
| 01-12/2002   | S/€ | 1.000.938,10/72.741,01  | S/€ | 204.206,--/14.840,23 |
| 01-12/2003   | S/€ | 792.000,--/57.556,94    | S/€ | 232.353,--/16.885,75 |
| <b>SUMME</b> | S/€ | 3.615.875,90/262.775,95 | S/€ | 688.321,73/50.022,29 |

Mietzins + Betriebskosten = € 312.798,24 : 40 (Beobachtungszeitraum) = € 7.819,---  
(= durchschnittlicher Monatsmietzins)

### **III. Zur Vertragsdauer:**

Im Berufungsfall gilt der Bestandvertrag entsprechend den in den §§ 15 - 17 GebG normierten Grundsätzen und in Verbindung mit § 33 TP 5 GebG zunächst auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen. Der Bw. wird aber weiter das Recht in Form einer Verlängerungsoption eingeräumt, das Mietverhältnis auf die Dauer von weiteren 5 Jahren zu verlängern, wenn die Bw. dies 3 Monate vor Vertragsende der Bestandgeberin mittels eingeschriebenen Briefes mitteilt.

Dieser Formulierung zufolge erstreckte sich der Bestandvertrag von vornherein auf einen über die Dauer von 5 Jahren hinausreichenden Zeitraum, da es zur Fortsetzung des Bestandverhältnisses keiner neuerlichen Willenseinigung in der Zukunft bedurfte. Denn der Bestandvertrag vom 14. Juni 2000 lässt bereits unter bestimmten Voraussetzungen, nämlich der einseitigen Erklärung der Bw., das Bestandverhältnis zu verlängern, eine Willenseinigung der Vertragspartner darüber, den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis über den Zeitraum von fünf Jahren hinaus einzuräumen, erkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung und zuletzt in seinem Erkenntnis vom 23. 11. 2005, 2005/16/0237 (unter Verweis auf Judikate, wie etwa die Erkenntnisse vom

19. Jänner 1994, Zl. 93/16/0159, vom 31. Mai 1995, Zl. 94/16/0237, sowie vom 24. Jänner 2001, Zl. 2000/16/0562, und die in Fellner, Stempel und Rechtsgebühren zu § 26 GebG 1957 wiedergegebene Rechtsprechung) zur Frage der Option bei auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen auf Verlängerung des Mietverhältnisses durch eine einseitige Erklärung dargelegt, dass eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ- Bedingung bedeutet, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG 1957 zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt.

Dies trifft auch für den Berufungsfall zu. Aus der Formulierung des Vertragstextes geht eindeutig hervor, dass eine Option auf Vertragsverlängerung auf weitere 5 Jahre besteht. Ob nun tatsächlich davon Gebrauch gemacht wird ist aber - da, wie bereits ausgeführt, gemäß § 17 Abs. 5 GebG die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die einmal entstandene Gebührenschuld nicht aufheben - völlig unerheblich.

#### ***IV. Berechnung der Bemessungsgrundlage:***

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

|                                  |          |         |              |
|----------------------------------|----------|---------|--------------|
| Monatl Mietzins und BK inkl. Ust | 7.819,00 |         |              |
| monatl Werbekosten inkl. Ust     | 610,45   |         |              |
|                                  | 8.429,45 | x 120 = | 1.011.534,00 |
| zuzüglich Mietzinsvorauszahlung  |          |         | 56.684,81    |
|                                  |          |         | 1.068.218,81 |

Zum Vorhalt dieser Ausführungen haben weder die Bw. noch das Finanzamt Stellung genommen.

Der Berufung war somit teilweise zu entsprechen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Februar 2007