

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 12. August 2002 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Juli 2002 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert und für endgültig erklärt.

Die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 wird festgesetzt mit € 20.134,74 (1% von der Bemessungsgrundlage von € 2.013.475,87).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Schilling-Information:

S 27.706.032,00 (€ 2.013.475,87) x 1% = S 277.060,00 (€ 20.134,74).

Entscheidungsgründe

Am 30. Mai 2001 schloss die Berufungswerberin (Bw.) einen Bestandsvertrag ab. In § 4 Abs. 3 des Vertrages wurde vereinbart:

"Neben dem Hauptbestandzins entrichtet der Bestandnehmer anteilig die für die allgemeinen bzw. vom Bestandnehmer mitgenutzten Flächen entstehenden, im Folgenden demonstrativ dargestellten Nebenkosten und zwar:

a) Sämtliche die Liegenschaft betreffende Steuern und öffentliche Abgaben, die aufgrund des Eigentums an der Liegenschaft kraft Gesetz, Verordnung oder behördlicher Verfügung an den Grundeigentümer zur Vorschreibung gelangen.

b) Sämtliche Betriebskosten, einschließlich Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Erhaltungskosten, die zur Aufrechterhaltung des Zentrumsbetriebes sowie der dafür erforderlichen Nebenflächen, Einrichtungen und der Garage entstehen.

Unter diese Kosten fallen insbesondere Heizung, Lüftung (Klimatisierung) und Warmwasser für allgemeine Flächen und Einrichtungen samt Nebenkosten und die für deren Bedienung eingestellten Fachkräfte; Wasser- und Kanalisationsgebühren, Gebühren für Rauchfangkehrung, Kanalräumung, Reinigung von Fettabscheidern, Schädlingsbekämpfung und Müllabfuhr; die Kosten für Strom, Be- und Entwässerung, Reinigung; die Kosten angemessener Versicherungen, Sturmschadenversicherung, sowie alle mit der laufenden Erhaltung und Verwaltung des gesamten Zentrums und Infrastruktur verbundenen sonstigen Aufwendungen, so auch alle Umgestaltungen oder Ergänzungen aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Vorschreibungen.

Die Kosten der Erhaltung und Wartung der Gemeinschaftsanlagen, wie insbesondere der Aufzüge, Rolltreppen, WC- und Nassgruppen, Müllpressen oder sonst der Gemeinschaft dienende Einrichtungen wie der Mall, Parkplätze, Ladehöfe, Einkaufswagen, Informationsstand, Grün- und Gartenanlagen, Durchgänge, der Grünbrücke, Schneeräumung, Abfallbeseitigung und die Erfüllung der jeweils für den Betrieb des Zentrums erteilten Behördenaufträge etc. sowie sonstige für das gesamte Zentrum zu entrichtende laufende öffentliche Abgaben und eventuell vorgeschriebene Gebrauchsgebühren, Personal- und Besucher-WC, sonstige Nassgruppen und Technikräume sowie Parkflächen für Kunden werden gegen angemessenes Entgelt von der Bestandgeberin zur Verfügung gestellt.

Der geeignete Umlageschlüssel wird im Hinblick auf die verschiedenen Nutzungen vom Bestandgeber festgelegt, was der Bestandnehmer ausdrücklich zur Kenntnis nimmt. Macht der Bestandnehmer von der Heizung, Lüftung, etc. keinen oder geringen Gebrauch, so befreit dies nicht von der Verpflichtung zur anteiligen Zahlung der Kosten. Auf die unter a) und b) genannten Kosten hat der Bestandnehmer am ersten jeden Kalendermonats den erforderlichen Betrag vorschussweise zu bezahlen, den der Bestandgeber aufgrund der tatsächlichen Erfordernisse jeweils festsetzt. Die Abrechnung erfolgt einmal jährlich zum 31. Dezember.

Ergibt sich aus einer Jahresabrechnung ein Überschuss zugunsten des Bestandnehmers, so ist dieser Betrag auf das Entgelt für Betriebskosten des nächsten Kalenderjahres unverzinslich anzurechnen, ein Fehlbetrag ist vom Bestandnehmer auszugleichen.

Für die Gestionierung und Vorschreibung, Einhebung und Abrechnung der oben angeführten Aufwendungen sowie die Zentrumsleitung erhält der Bestandgeber bzw. die von diesem mit der Verwaltung beauftragte Gesellschaft seine nachgewiesenen Aufwendungen im Rahmen der Betriebskostenverrechnung ersetzt.

§ 15 Pkt. K)

§ 4 Pkt 3. wird um lit. c) ergänzt:

Der Bestandgeber verrechnet dem Bestandnehmer für die Kosten gem. Pkt. 3 einen Pauschalbestandzins von ATS 70,00 je m² (€ 5,09) zuzüglich Umsatzsteuer, wertgesichert gemäß § 4 Pkt. 2 für die Zeit zwischen dem Tag der Lokalübergabe und dem auf die Eröffnung der XX., folgenden Monatsersten. Ab diesen Monatsersten verrechnet der Bestandgeber dem Bestandnehmer für die Kosten gemäß § 4 Pkt. 3 einen Pauschalbestandzins von ATS 40,00 je m² (€ 2,91) zuzüglich Umsatzsteuer, wertgesichert gemäß § 4 Pkt. 2."

Mit vorläufigem Gebührenbescheid vom 9. Juli 2002 setzte das Finanzamt für diesen Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG eine Gebühr in Höhe von €22.694,71 fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Vorschreibung vorläufig erfolge, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Die Bemessungsgrundlage in Höhe von S 31.228.632,00 ermitte sich wie folgt:

Hauptbestandzins S 523.385,00 plus Nebenkosten S 70,00 für 2.850m² = S199.500,00 inkl. USt. S 867.462,00 x 36 Monate (unbestimmte Dauer) = 31,228.632,00 (€ 2,269.473,19), hievon 1% = S 312.286,00 (€ 22.694,71).

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin (Bw.) aus, dass sich die Bemessungsgrundlage für die Bestandsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nach der Dauer des Bestandsvertrages und nach dem Wert richte. Bei der Wertermittlung sei auf die Bestandsdauer und den Bestandszins bestehend aus Haupt- und Nebenleistung (z.B. Hauptmietzins und Betriebskosten zuzüglich Umsatzsteuer) abzustellen. Gemäß Abs. 2 sei der Wert einer Leistung nur dann beachtlich, wenn die Leistung "für" die (und nicht bloß "anlässlich" der) Überlassung des Gebrauches vereinbart worden sei.

Nicht für die Überlassung des Gebrauches vereinbarte Leistungen, wie beispielsweise für den Fall der Beschädigung und zur Abdeckung zusätzlich anlaufender Kosten (etwa Bewachung, wie hier vorliegend bis zur Eröffnung des Bauteils II) würden jedoch keinesfalls einen Teil der Bemessungsgrundlage bilden (Arnold, Rechtsgebühren, 7 Auflage). Aufgrund der früheren Eröffnung des Bauteils I sei dem Bestandgeber aus Erfahrung bekannt, dass zwischen Mitereinzug (zur Lokalgestaltung, Umbau, Adaptierung) und Eröffnung hohe Kosten für die

durch den Einzug erfolgte Beschädigungen (Aufzüge, Laderampen, Rolltreppen, Kühlgeräte, Verkabelungen usw. anfallen würden. Dieser Erfahrungswert sei anteilmäßig auf die m² des Bestandsobjektes umgelegt und entsprechend der Dauer bis zur Eröffnung vorgeschrieben worden (im vorliegenden Fall sei dies vom 11. September 2001 bis zur Eröffnung des Bauteiles II am 23. Oktober 2001). Die Kosten seien in Höhe von rund €2,18 (ATS 30,00) pro m² veranschlagt worden. Wie aus den beiliegenden Vorschreibungsblättern ersichtlich, seien die Beträge taggenau abgerechnet und vorgeschrieben worden.

Für die tatsächliche Gebrauchsüberlassung auf unbestimmte Dauer seien daher nur Nebenkosten in Höhe von €2,91 (ATS 40,00) bei der Berechnung zu berücksichtigen.

Ab erfolgter Eröffnung sei in Entsprechung der vertraglichen Vereinbarung zu § 4 Abs. 3 des Mietvertrages (§ 15 lit k des Vertrages) der nicht für die Überlassung des Gebrauchsgegenstandes eingerechnete Teilbetrag auch nicht mehr vorgeschrieben worden. In § 15 lit k sei irrtümlich von Bestandzins gesprochen worden, tatsächlich handle es sich um Nebenkosten (Betriebskosten), diese seien auch als solche in § 4 Abs. 3 des Mietvertrages definiert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG nach dem Wert des Bestandvertrages zu bemessen sei. Zu diesem Wert würden auch alle Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Betriebskosten seien in die Bemessungsgrundlage der Bestandsvertragsgebühr einzubeziehen. Eine allfällige Abdeckung von besonderen Aufwendungen aus vereinbarten Betriebskosten nehme den Betriebskosten nicht den Charakter. Ein Abgeltungsbetrag für Beschädigungen sei jedenfalls nicht vereinbart worden.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw. führte zur weiteren Berufungsbegründung aus, dass nicht für die Überlassung des Gebrauches vereinbarte Leistungen, wie beispielsweise für den Fall der Beschädigung und zur Abdeckung zusätzlich anlaufender Kosten (etwa Bewachung, wie hier vorliegend bis zur Eröffnung des Bauteiles II) jedenfalls einen Teil der Bemessungsgrundlage bilden würden. Aufgrund der früheren Eröffnung des Bauteils I sei dem Bestandgeber aus Erfahrung bekannt, dass zwischen Mieterinzug (zur Lokalgestaltung, Umbau, Adaptierung) und Eröffnung hohe Kosten für die durch den Einzug erfolgte Beschädigungen (Aufzüge, Laderampen, Rolltreppen, Kühlgeräte, Verkabelungen usw.) anfallen würden. Dieser Erfahrungswert sei anteilmäßig auf die m² des Bestandsobjektes umgelegt und entsprechend der Dauer bis zur

Eröffnung vorgeschrieben worden (11. September 2001 bis 23. Oktober 2001). Die Kosten seien in Höhe von rd. €2,18 (ATS 30,00) pro m² veranschlagt worden.

Ab erfolgter Eröffnung sei in Entsprechung der vertraglichen Vereinbarung zu § 4 Abs. 3 des Mietvertrages (§ 15 lit k) der für nicht für die Überlassung des Gebrauchsgegenstandes eingerechnete Teilbetrag, auch nicht mehr vorgeschrieben worden. In § 15 lit k sei irrtümlich von Bestandzins gesprochen worden, tatsächlich handle es sich um Nebenkosten (Betriebskosten) und diese seien als solche in § 4 Abs. 3 des Mietvertrages definiert.

Richtigerweise gelte der Verweis in § 15 lit k ebenfalls für die in § 4 Abs. 3 des Mietvertrages aufgezählten Kosten. Der Grund für eine derartige Erhöhung liege in der Natur der Sache selbst. Erhöhte Kosten würden zwischen dem Zeitraum für Ein-, Umbau und Adaptierung der Räumlichkeiten bis zur tatsächlichen Geschäftseröffnung naturgemäß anfallen, diese würden jedoch keine für die Überlassung des Gebrauchs vereinbarte Leistung darstellen und seien auch keinesfalls als Betriebskosten zu werten.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei ausgeführt worden, dass die bis zur Eröffnung angefallenen Kosten im Mietvertrag nicht explizit als solche schriftlich vereinbart worden seien. Die Behörde habe daher diese Kosten als Betriebskosten eingestuft. Die Kosten der Bewachung, Sonderreinigung und Reparaturen welche vom Vermieter während des Einzuges an den Mieter vereinbarungsgemäß bis zur Eröffnung vorgeschrieben würden, würden mangels Betriebskosteneigenschaft Aufwendungen darstellen, welche weiterverrechnet worden seien und nur einmalig im Adaptierungszeitraum anfallen könnten.

Die konkreten Umstände würden eindeutig darauf hinweisen, dass die vom Einzug bis zur Eröffnung erhöhten Vorschreibungen keinesfalls eine vereinbarte Leistung für die Überlassung des Gebrauchs darstellen würden, diese daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebührenbemessung einzurechnen seien. Der Natur der Betriebskosten liege der Bewirtschaftungscharakter zugrunde. Betriebskosten seien Kosten, welche sich in Anlehnung einer der Kostenarten des § 21 Abs. 1 MRG typischerweise zuordnen lassen. Im vorliegenden Fall treffe dies mangels Einordnungsmöglichkeit eindeutig nicht zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

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

Gebühren für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer sonstigen Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten

Preis erhält, sind nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG nach dem Wert im Allgemeinen mit 1 v.H. festzusetzen.

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).

Aufgrund des § 33 TP 5 Abs. 3 erster Satz GebG 1957 sind bei unbestimmter Dauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten.

Zum Wert, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen.

Als Bestandzins sind also jene Leistungen anzusehen, die der Bestandnehmer für die Nutzung des Bestandsobjektes aufwendet oder künftig aufwenden muss.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0160).

Ebenso ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, leisten muss, ein Teil des "Preises" und damit auch der Bemessungsgrundlage (vgl. VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Bei ihrer Argumentation scheint die Bw. sowohl zu übersehen, dass gemäß § 17 GebG 1957 für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Geschäft errichteten Urkunde maßgebend ist und dass in § 4 Abs. 3 des gegenständlichen Mietvertrages weder die Kosten für Beschädigung der Bestandsache noch Kosten für die Bewachung angeführt sind. Vielmehr wurde in § 7 Abs. 3 des Mietvertrages, also gesondert von der Vereinbarung über die Betriebskosten, ohnedies vereinbart, dass der Bestandnehmer für Schäden, die nach Übergabe des Bestandsobjektes durch ihn, seine Dienstnehmer, Lieferanten, von ihm beauftragten Professionisten sowie die in seinem Bestandsobjekt verkehrenden Kunden oder sonstigen Personen am Bestandsobjekt oder Folgeeinrichtungen verursacht werden.

Die in § 4 Abs. 3 lit. b des gegenständlichen Mietvertrages angeführten Kosten entsprechen im Wesentlichen den "Betriebskosten und laufenden Abgaben" des Mietrechtsgesetzes (BGBI. Nr. 520/1981 idgF) (§ 21) und zählen daher zu den Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart wurden. Daher stellen diese eine Gegenleistung dar.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage wird allerdings festgestellt:

"Wiederkehrende Leistungen" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 sind alle Leistungen des Bestandnehmers, die dem Bestandgeber nur nach Maßgabe der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses verbleiben, die somit nach Beendigung des Bestandverhältnisses zu erstatten sind, als sie nicht "abgewohnt" wurden nur mit dem auf drei Jahre entfallenden

Betrag (Amortisationsbetrag) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, auch wenn sie auf einmal fällig sind.

"Einmalige Leistungen", die bei unbestimmter Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 "e contrario" mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen nur dann vor, nach den Vereinbarungen keine Erstattung erfolgen soll.

Unbestritten ist, dass der gegenständliche Bestandvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde.

Gemäß § 15 K) des Mietvertrages wurde für die in § 4 Pkt. 3 genannten Kosten ein Pauschalbestandzins in der Höhe von S 70,00 je m² für die Zeit zwischen der Lokalübergabe und dem auf die Eröffnung folgenden Monatsersten verrechnet, ab diesem Zeitpunkt ein Pauschalbestandzins in Höhe von S 40,00.

Wenngleich der Tag der geplante Tag der Eröffnung im Vertrag nicht angeführt wurde, war dieser Tag bestimmbar, zumal gerade beim vorliegenden Objekt davon auszugehen ist, dass der Eröffnungstermin exakt geplant war. Dies ergibt sich auch aus Punkt 15 C) des Vertrages, in dem ausgeführt wird, dass die Lokalübergabe spätestens sechs Wochen vor dem Eröffnungsdatum zu erfolgen habe.

Die Lokalübergabe erfolgte am 11. September 2001, die Eröffnung am 23. Oktober 2001.

Gemäß den Vertragsbestimmungen waren für September daher die "Sonderkosten" für 21 Tage und im Oktober für den gesamten Monat zu entrichten.

Die Berechnung der erhöhten Kosten stellt sich folgendermaßen dar:

September	S 57.000,00	2.850 (m ²) x 20 (Tage) x S 1 (S 30,00 pro Monat, somit S 1 je Tag)
Oktober	S 85.500,00	2.850 (m ²) x 30
	S 142.500,00	
	S 28.500	Umsatzsteuer
	S 171.000,00	Summe

Dieser erhöhte Mietzins zählt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht zu den auf unbestimmte Zeit vereinbarten Leistungen, jedoch ist dieser exakt bestimmbar Betrag im Hinblick auf das oben Gesagte der Gegenleistung hinzuzurechnen, da er aufgewendet wurde, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes der Liegenschaft zu gelangen.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich daher wie folgt:

S 523.385,00	Hauptbestandzins
--------------	------------------

S 114.000,00	Betriebskosten auf unbestimmte Zeit (S 40,00 x 2.850)
S 637.385,00	Zwischensumme
S 127.477,00	Umsatzsteuer
S 764.862,00	
S 27,535.032,00	auf unbestimmte Zeit = 36 fach
S 171.000,00	erhöhter Mietzins, siehe oben
S 27,706.032,00 =€ 2.013.475,87	Bemessungsgrundlage

Im Hinblick auf den eröffneten Konkurs über das Vermögen der Vertragspartnerin kann es zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage kommen. Daher entfällt der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2005