



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat4 über die Berufung der K-GmbH, Adr., vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. September 2007 betreffend "Abweisung eines Antrages auf Rückzahlung betreffend Bestandsvertragsgebühr" am 9. März 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Antrag auf Rückzahlung der Bestandvertragsgebühr wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Mietvertrag vom 6. März 2006 hatte die K-GmbH (= Berufungserberin, Bw) von der X das Gst1 in EZ1 für gewerbliche Zwecke angemietet. Laut Vertragspunkt III. beginnt das Mietverhältnis am 1. Feber 2006 auf die Dauer von 50 Jahren. Der monatliche Mietzins beträgt € 6.420 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, wobei eine separate Vorschreibung für den südlichen Grundstücksteil mit netto € 3.208 und für den nördlichen Grundstücksteil mit netto € 3.212 erfolgt. In Punkt IV. wird abschließend festgehalten, dass seitens der Stadtgemeinde der Ausbau des nördlichen Grundstücksteiles (D-Straße) zum Zweck der Benützbarkeit durch Lkws von über 3,5 t mit Baubeginn ab Mai 2006 geplant sei. Sollte die diesbezügliche Fertigstellung nicht bis zum 1. August 2007 gegeben sein, *"hat die Bestandnehmerin das Recht, binnen 14 Tagen zu erklären, dass der gegenständliche Mietvertrag hinsichtlich des nördlichen Grundstücksteiles mit Wirksamkeit zum 31.08.2007 aufgehoben wird."*

Laut im April 2006 eingereichtem Formular Geb 1 ("Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren") wurde die Bestandsvertragsgebühr mit 1 % von € 1.664.064 (= mtl. Bruttomietzins € 7.704 x 12 x 18 Jahre) selbst berechnet und – lt. Aktenvermerk – entrichtet.

Am 20. August 2007 wurde seitens der Bw ein "Antrag auf Rückzahlung eines Teiles der Bestandsvertragsgebühr" gestellt und ausgeführt: Durch außergerichtliche Anfechtung sei der Bestandvertrag teils einvernehmlich rückgängig gemacht worden. In diesem Umfang sei der Vertrag zivilrechtlich nicht zustande gekommen, weshalb sich die Bemessungsgrundlage auf € 831.513,60 (= € 3.849 x 12 x 18 Jahre) vermindere. Um Überweisung des Differenzbetrages auf ein näher bezeichnetes Konto werde ersucht.

Im Akt erliegt ein Schreiben des Rechtsvertreters der Bw an die Bestandgeberin vom 23. Juli 2007, wonach im Hinblick auf die noch nicht einmal begonnenen Bauarbeiten "D-Straße" die Bw von dem in Vertragspunkt IV. eingeräumten Recht Gebrauch mache und den Mietvertrag hinsichtlich des nördlichen Grundstücksteiles mit Wirksamkeit zum 31. August 2007 für aufgehoben erkläre.

Das Finanzamt hat daraufhin den Antrag auf Rückzahlung mit Bescheid vom 19. September 2007 abgewiesen. Die Gebührenschuld sei mit Unterzeichnung der Urkunde durch die Vertragsteile entstanden und könne zufolge § 17 Abs. 5 Gebührengesetz auch bei (teilweisem) Unterbleiben der Ausführung des Rechtsgeschäftes nachträglich nicht beseitigt werden.

In der dagegen erhobenen Berufung samt Antrag nach § 295a BAO wurde eingewendet, mangels fristgerechtem Abschluss der Bauarbeiten habe die Bw von dem vertraglich eingeräumten Recht auf Aufhebung Gebrauch gemacht. Es seien ihr auch die diesbezüglichen Erschließungskosten rückerstattet worden. Dies sei als die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Gebühr beeinflussendes Ereignis iSd § 295a BAO zu betrachten, da abhängig von der Mietvertragsdauer ein verschieden hoher Vervielfacher – hier anstelle von 18 *Jahresmieten* lediglich mehr 19 *Monatsmieten* (1. Feber 2006 – 31. August 2007) - zur Anwendung gelange. Wäre die Nichtbenützbarkeit der Zufahrt zum nördlichen Teil bei Vertragsabschluss bereits festgestanden, wäre diesbezüglich die Vertragsdauer auch nicht mit 50 Jahren vereinbart worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. März 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. Ausdrücklich verwiesen wurde auf den BMF-Erlass vom 29. November 2006 und den dortigen Punkt 3.6 mit Beispielen für "rückwirkende Ereignisse" iSd § 295a BAO. Es

werde ein solches "rückwirkendes Ereignis" beansprucht, da die Mietvertragsdauer und damit der Vervielfacher als Grundlage für die Rechtsgebühr durch das "rückwirkende Ereignis" der Nichtfertigstellung der D-Straße beeinflusst worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idGf, sind Bestandverträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen mit 1 v. H. zu vergebühren.

Nach § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG ist die Hundertsatzgebühr vom *Bestandgeber* selbst zu berechnen und bis zum Fälligkeitstag an das sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten. Der *Bestandgeber* hat dazu dem Finanzamt eine Anmeldung über das Rechtsgeschäft unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes (= Geb 1) betreffend die Selbstberechnung zu übermitteln (§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 3 GebG).

Nach § 16 Abs. 1 Z 1 lit a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften – wie etwa einem Bestandvertrag – wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterfertigt wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung. Diesfalls sind auch beide Vertragsteile als Gesamtschuldner zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet (§ 28 Abs. 1 Z 1 lit a GebG).

Die in Verträgen oftmals getroffene Vereinbarung, wer von den Parteien die Gebühr zu entrichten hat, berührt nur das *Innenverhältnis* der Vertragsteile, kann aber nicht gegenüber dem Abgabengläubiger geltend gemacht werden. Eine solche Vereinbarung sichert lediglich demjenigen, der vom Finanzamt zur Zahlung herangezogen wird, einen zivilrechtlichen Regressanspruch, wenn die Gebühr vom anderen zu tragen ist.

Bei Entrichtung der Abgabenschuld durch einen der Gesamtschuldner erlischt die Abgabenschuld und das Gesamtschuldverhältnis findet damit sein Ende (vgl. VwGH 1.7.1992, 91/13/0046). Die Rechtsmeinung, dass sich ein (ursprüngliches) Gesamtschuldverhältnis nach Wegfall des Steuerzahlungsgrundes und bei Entstehung eines damit in Zusammenhang stehenden Guthabens in ein *Gesamtgläubigerverhältnis* der vormaligen Abgabenschuldner umwandelt, ist abzulehnen (VwGH 18.4.1985, 84/16/0204).

Hat einer der Vertragspartner die Gebühr im Wege der *Selbstberechnung* entrichtet, so kann der andere Gebührenschuldner seine Auffassung über eine von diesem nicht wahrgenommene Gebührenbegünstigung im Abgabenverfahren nicht durchsetzen (VwGH 18.11.1991, 91/15/0113; siehe zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rzn 46-50 zu § 28 GebG mit weiterer Judikatur).

1. "Antrag auf Rückzahlung eines Teiles der Bestandsvertragsgebühr":

Im Gebührengesetz 1957 findet sich keine Bestimmung über eine mögliche Rückzahlung oder Erstattung von (Rechts)Gebühren. Vielmehr ist in § 17 Abs. 5 GebG ausdrücklich bestimmt, dass die – mit beidseitiger Unterfertigung der Urkunde - einmal entstandene Gebührenschuld weder durch die Vernichtung der Urkunde noch durch die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das (ganz oder teilweise) Unterbleiben seiner Ausführung aufgehoben wird. Zudem geht aus Abs. 4 dieser Bestimmung hervor, dass es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss bleibt, ob die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Der am 20. August 2007 eingebauchte "Antrag auf Rückzahlung" wäre daher – im Hinblick auf die vorgenommene Selbstberechnung der Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 Abs. 5 GebG - nach Ansicht des UFS allenfalls als Antrag auf Festsetzung gemäß § 201 BAO zu werten, der da lautet:

"§ 201 (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, owohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."

Abgesehen davon, dass diesfalls bestimmte Fristen zur Antragstellung (ua. ein Jahr ab Bekanntgabe der Selbstberechnung) zu beachten wären, steht sohin die Antragsbefugnis allein dem Abgabepflichtigen zu. In Zusammenhang mit der gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 GebG gesetzlich angeordneten Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung der Bestandsvertragsgebühr samt Anmeldung des Rechtsgeschäftes mit Formular Geb 1 ausschließlich für den *Bestandgeber*, sohin im Gegenstandsfall die X, ist daher auch nur diese als Abgabepflichtige und als antragsbefugt zu erachten.

Der Umstand, welcher der Vertragsteile laut vertraglicher Vereinbarung die Abgabe tatsächlich zu tragen hat, berührt dagegen lediglich das Innenverhältnis zwischen den Vertragsparteien und damit einen allfälligen Regressanspruch, der allerdings im Zivilrechtswege abzuklären ist. Wie oben dargelegt, endigt zudem das Gesamtschuldverhältnis mit der Entrichtung der Abgabenschuld (wie hier im Rahmen der Selbstberechnung durch die Bestandgeberin oder jedenfalls in deren Namen). Ist das Gesamtschuldverhältnis erloschen, so kommt die Erlassung eines Abgabenbescheides (zB nach § 201 BAO) an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht (VwGH 18.11.1991, 91/15/0113). Von einer danach etwa in Zusammenhang mit einem Guthaben oder einer Abgabenbegüns-

tigung entstehenden Gesamtgläubigerschaft, aufgrund derer sozusagen der Bw eine Antragsberechtigung zugekommen wäre, kann ebenso keine Rede sein.

Angesichts dessen kommt daher der Bw als Bestandnehmerin von vorneherein keine Antragslegitimation im Hinblick auf einen – so zu wertenden – Antrag nach § 201 BAO zu. Entgegen der vom Finanzamt vorgenommenen bescheidmäßigen Erledigung in der Sache selbst mittels Abweisung des Antrages ist daher der Antrag vom 20. August 2007 mangels Antragslegitimation der Bw vielmehr als unzulässig **zurückzuweisen**.

2. Antrag nach § 295a BAO:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Abgesehen davon, dass dieser Antrag erstmalig in der Berufung gestellt wurde, ist er insbesondere dann als unzulässig zurückzuweisen, wenn er von einem hiezu *nicht Befugten* eingebracht wird (siehe *Ritz*, BAO-Kommentar³, Rz 36 zu § 295a). In Anlehnung an die bereits oben unter 1. dargelegten Gründe wäre die Bw auch diesfalls als nicht antragsbefugt zu qualifizieren und daher der Antrag nach § 295a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass ein "rückwirkendes Ereignis" dann vorliegt, wenn die Höhe der Bemessungsgrundlage etwa für Rechtsgeschäftsgebühren (zB Bestandsvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG) von künftigen Ereignissen abhängt, etwa wenn die Betriebskosten oder der Umsatz des Bestandnehmers für die Bestandvertragsgebühr bedeutsam sind. Bei zivilrechtlicher Anknüpfung in Abgabentatbeständen kommt die erfolgreiche Anfechtung (insbesondere wegen Willensmängeln iSd §§ 870 oder 871 ABGB) dann als rückwirkendes Ereignis in Betracht, wenn die Anfechtung zivilrechtlich ex tunc (rückwirkend) wirkt.

Allerdings muss sich die Rückwirkung von Ereignissen aus den materiellen Abgabenvorschriften selbst ergeben, dh. es ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung von Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (in Bezug auf die Entstehung des Abgabenanspruches) zukommt (vgl. VwGH 25.6.2008, 2006/15/0085; VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151). Zufolge der ausdrücklichen Bestimmung nach § 17 Abs. 5 GebG ist aber die Rückwirkung von Ereignissen – wie etwa die Nichtausführung oder die gänzliche oder teilweise (einvernehmliche) Aufhebung des Rechtsgeschäftes – auszuschließen (vgl. zu vor: *Ritz* aaO, Rzn 3-4 und 20-22 zu § 295a). Dabei ist es gleichgültig, ob die Ausführung des Rechtsgeschäftes stillschweigend oder als Folge einer vertraglichen Abänderung oder Aufhebung unterblieben ist. Auch die nachträgliche Feststellung der Parteien, einen Vertrag ex tunc oder ex nunc als

ungültig ansehen zu wollen, ist als eine für die Gebührenschuld unmaßgebliche Stornierung zu betrachten (vgl. *Arnold* in SWK 2007, S 514).

Im Ergebnis käme sohin selbst bei meritorischer Entscheidung über einen als zulässig eingebrochenen Antrag nach § 295a BAO der Berufung keine Berechtigung zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. März 2010