



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, Adr., vertreten durch Jupiter Wirtschaftstreuhand GmbH, 1210 Wien, Pius Parsch-Pl. 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. September 2003 betreffend Rechtsgebühr zu St.Nr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abgeändert als die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 7 Z. 1 GebG mit 1 % von € 1.213.180,20 = € 12.131,80 festgesetzt wird.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

Entscheidungsgründe

Am 20. März 2003 reichte die E (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eine Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 3 GebG ("Geb 1") für einen Pachtvertrag vom 17. März 2003 mit der W ein. Darin wurde die von der Bw. selbst berechnete Bestandvertragsgebühr mit 1 % von € 912.909,60 = € 9.129,10 ausgewiesen. Eine Entrichtung der Gebühr durch die Bw. erfolgte nicht.

Am 5. August 2003 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine von der steuerlichen Vertreterin der Bw. unterzeichnete "berichtigte Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren" für den oa. Pachtvertrag ein. Darin wurde die Gebühr

gemäß § 33 TP 5 GebG mit € 0,00 ausgewiesen. In einem Begleitschreiben wurde dazu ausgeführt, dass der Mietvertrag "voreilig", weil nie zustande gekommen, vergebührt worden sei. Die gemäß Punkt 5.2 des Vertrages vereinbarte Bankgarantie sei nie übergeben worden, der Vertrag somit nie rechtswirksam geworden. Ebenso sei die vereinbarte Kautions nie übergeben worden.

Über telefonische Aufforderung übersandte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt eine Kopie des Pachtvertrages. Dieser hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Pkt. 1 – PACTGEGENSTAND

1. Die Verpächterin verpachtet und die Pächterin pachtet im Einkaufszentrum ..., den in den bereits übergebenen Plänen näher ausgewiesenen Pachtgegenstand:

2.060 m² Geschäftslokal und 328 m² Lagerraum.

.-.-.-.

Pkt. 3 – ÜBERGABE DES PACTGEGENSTANDES

Die Übergabe erfolgt am 17.3.2003

Pkt. 4 - PACTZEIT

Das Pachtverhältnis beginnt am 1.4.2003 und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

Mit diesem Tag beginnt auch die Verpflichtung der Pächterin zur Pachtzinsszahlung. ...

Pkt. 5 - PACTZINS

Das Entgelt besteht aus dem Pachtzins, den Nebenkosten (Betriebskosten, Verwaltungsgebühr), ...

1. PACTZINS:

Der monatliche Pachtzins für das Geschäftslokal beträgt wie folgt:

<i>bis 30.4.2003</i>	<i>mietfrei</i>
<i>ab 1.5.2003</i>	<i>€ 4,50 / m² exkl. USt</i>
<i>ab 1.5.2004</i>	<i>€ 5,50 / m² exkl. USt</i>
<i>ab 1.5.2005</i>	<i>€ 6,50 / m² exkl. USt</i>
<i>ab 2006</i>	<i>€ 7,00 / m² exkl. USt</i>

.-.-.-.

2. BANKGARANTIE:

Die Pächterin verpflichtet sich, eine Bankgarantie einer in Österreich ansässigen und anerkannten Bank in der Höhe von € 50.000,00 mit einer Laufzeit von 5 Jahren bis spätestens 10.4.2003 zu übergeben.

Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist an die Übergabe der Bankgarantie gebunden.

3. Nebenkosten:

Unter Nebenkosten sind alle jene Aufwendungen zu verstehen, die für einen ordnungsgemäßen Betrieb, für eine publikumswirksame Führung und für kundenfreundliche Atmosphäre im Einkaufszentrum ... erforderlich sind.

Derzeit betragen die Betriebskosten monatlich EUR 4,36 je m².

Zu diesen Aufwendungen gehören primär alle Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben, darüber hinaus insbesondere:

.-.-.-.

3.4 Die monatliche Verwaltungsgebühr beträgt derzeit EUR 0,40 pro m² Nutzfläche und Monat und ist wie der Pachtzins nach dem Verbaucherpreisindex 1996 wertgesichert.

.---.

Pkt. 14 – ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN

1. Zu Vergebührungszwecken wird festgestellt, dass der mittlere Wert des Pachtzinsens auf Basis € 5,5 inkl. Verwaltungsgebühren und Betriebskosten € 12,31 inkl. Umsatzsteuer beträgt.
2. Alle mit der Errichtung und Vergebührung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern aller Art, trägt die Pächterin.
3. Der Betrag für die Vergebührung dieses Pachtvertrages, d.i. 1,00 % der Bruttomiete für drei Jahre, das sind € 9.129,10, wird im Zuge der Selbstberechnung sofort bei Vertragsunterzeichnung von der Pächterin an die Verpächterin bezahlt und von dieser bis zum fünfzehnten des zweitfolgenden Monats nach Unterschrift des Pachtvertrages an das Finanzamt abgeführt.

.---.

Wien, am 17.3.2003"

Im Anschluss daran finden sich auf der letzten Seite des Pachtvertrages die firmenmäßigen Unterschriften sowohl der Verpächterin als auch der Pächterin.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 1. September 2003 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. die Gebühr für diesen Pachtvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von € 1.171.915,56 = € 11.719,15 fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzung wegen unrichtiger Selbstberechnung erforderlich gewesen sei. Die Gebührenschuld sei vorliegendenfalls mit Unterfertigung des Pachtvertrages (am 17.3.2003) entstanden (§ 16 (1) Z 1a GebG). Auf die Entstehung der Gebührenschuld sei es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt (§ 17 (4) GebG, vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71). Die Gebührenschuld sei daher unabhängig von der Übergabe der im Punkt 5.2 des Vertrages vereinbarten Bankgarantie entstanden. Ebenso hebe die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf (§ 17 (5) GebG). Erhöht sich der Bestandzins ab einem bestimmten Zeitpunkt während der unbestimmten Dauer eines Bestandvertrages, so sei dieser gemäß § 26 GebG als unbedingt und sofort fällig geltende erhöhte Bestandzins anzusetzen (vgl. VwGH 19.6.1989, 88/15/0109). Gemäß § 33 TP 5 (1) Z. 1 GebG ergebe sich folgende Berechnung:

"Flächenausmass des Pachtobjekts: insges. 2.388m²

Pachtzins mtl. exkl. USt ab 2006 € 7,--/m² = € 16.716,00 + 20 % USt € 3.343,20

Nebenkosten mtl. exkl. USt € 4,36/m² = € 10.411,68 + 20 % USt € 2.082,33

Pachtzins mtl. inkl. USt: € 20.059,20

Nebenkosten mtl. inkl. USt: € 12.494,01

Bruttomonatsentgelt: € 32.553,21

32.553,21 x 36 = 1.171.915,56 x 1 % = € 11.719,15

In der dagegen nach Fristerstreckung einbrachten Berufung wurde lediglich eingewandt, dass sich die Bw. mit dem Bescheid aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken nicht einverstanden erklären könne. Auch im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde abermals ausschließlich auf verfassungsrechtlicher Bedenken verwiesen, ohne diese näher zu erläutern.

Mit Vorhalt vom 3. Jänner 2006 teilte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für ihn darstellt und aus welchen Gründen beabsichtigt werde, die Berufung als unbegründet abzuweisen und den angefochtenen Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abzuändern, als die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG nunmehr mit 1 % von € 1.213.180,20 = € 12.131,80 festgesetzt wird.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme wurden von der Bw. primär die verfassungsrechtlichen Bedenken (gegen die Bestimmungen des § 17 Abs. 4 bzw. § 17 Abs. 5 GebG) ausführlich erläutert und dazu ua. auf den Prüfungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12.10.2005, B 774/04 – 8, verwiesen. Außerdem wurde ein Antrag nach § 295a BAO gestellt. Es sei bereits vertraglich vereinbart gewesen, dass die Rechtswirksamkeit des Pachtvertrages an die Übergabe einer Bankgarantie gebunden sei. Da diese Bankgarantie nie übergeben worden sei, sei der Pachtvertrag schon aus diesem grund nicht rechtswirksam geworden. Schließe man sich dieser Auffassung nicht an, so sei in der Nichtvorlage der Bankgarantie ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen, welches auch im Rechtsmittelverfahren zu berücksichtigen sei und wegen Nichtzustandekommen des Rechtsgeschäftes auf jeden Fall die Gebührenschuld rückwirkend in Abfall bringe. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage enthält die Stellungnahme keine Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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. Nur wenn ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf, so entsteht nach § 16 Abs. 7 GebG die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung. Nach § 17 Abs. 4 GebG 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.

Nach dem Urkundeninhalt ist kein Anhaltspunkt dafür vorhanden, dass für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes noch die Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten erforderlich gewesen wäre. Dass sich die Bestandnehmerin verpflichtete noch eine Bankgarantie beizubringen, stellt lediglich eine Bedingung einer der am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dar, die auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG das Entstehen der Gebührenschuld nicht verhindern konnte. Daran ändert auch nichts, dass die Rechtswirksamkeit des Vertrages ausdrücklich an die Übergabe der Bankgarantie gebunden wurde, da mit der Ausstellung der Bankgarantie keine Genehmigung des Pachtvertrages durch die Bank verbunden war. Die Übergabe der Bankgarantie liegt in der Sphäre der am Rechtsgeschäft Beteiligten und können derartige von den Vertragspartnern selber dem Vertrag beigesetzte aufschiebende Bedingungen nach § 17 Abs. 4 GebG das Entstehen der Gebührenschuld nicht verhindern.

Die Parteien haben in der Vertragsurkunde die Vertragsmodalitäten ausführlich und detailliert umschrieben und ihren Willen, den Vertrag genau in dieser Form abschließen zu wollen, dann auch durch die beiderseitige Unterfertigung am Ende der Urkunde dokumentiert. Dass Vorliegen von Mängeln in der Willensbildung hat die Bw. nicht einmal behauptet und ist auch dem Akteninhalt nicht entnehmbar. Es ist daher vom gültigen Zustandekommen des Vertrages im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch beide Vertragspartner am 17. März 2003 auszugehen und ist in diesem Zeitpunkt auch nach § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG die Gebührenschuld entstanden.

§ 17 Abs. 5 GebG bestimmt ausdrücklich, dass weder die Aufhebung des Rechtsgeschäftes noch das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld aufheben. Es ist daher im vorliegenden Fall für die gebührenrechtliche Beurteilung nicht entscheidend, dass der Pachtvertrag auf Grund der fehlenden Bankgarantie nicht "realisiert" worden ist. Ebenso betrifft die nicht erfolgte Übergabe der Kautions lediglich die Erfüllung des gültig zustande gekommenen Vertrages. Das Gebührengesetz knüpft die Abgabepflicht keineswegs an den wirtschaftlichen Erfolg des in einer Urkunde bezeugten Rechtsgeschäftes (vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71), sondern kommt es für die Rechtsgebühren nur auf das beurkundete Rechtsgeschäft und nicht darauf an, ob dieses Rechtsgeschäft aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wurde (vgl. VwGH 18.8.1994, 94/16/0044). Dem bereits genannten Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 1971, 856/71 lag ebenfalls der Fall zu Grunde, dass auf Grund einer ausdrücklichen Vereinbarung der Vertragsparteien, der Bestandvertrag erst nach Übergabe einer Bankgarantie wirksam werden sollte. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof ua. Folgendes ausgesprochen:

"Im übrigen bestreitet auch die beschwerdeführende Partei nicht, dass mit der Unterfertigung der Vertragsurkunde vom 8. Mai 1970 durch beide Vertragsteile die für die Abschließung des Vertrages notwendige Willensübereinstimmung (§ 861 ABGB) gegeben war. Wohl sollten die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag, nämlich die Überlassung der in Bestand gegebenen Sache ab 1. September 1970 einerseits, die Verpflichtung zur Entrichtung des Bestandszinses von S 20.000,00 monatlich anderseits, erst dann erfüllt werden, wenn der Mieter Henry P. E: die schon mehrfach erwähnte Bankgarantie beigebracht hatte. Daraus erhellt aber, daß "das zugedachte Recht" erst nach Erfüllung einer aufschiebenden Bedingung "zu seiner Kraft gelangen" sollte (§ 696 ABGB) – einer Bedingung, die gemäß § 17 Abs. 4 GebGes auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne jeglichen Einfluß bleibt.

Im gegenständlichen Vertrag wurde in Punkt 3. außerdem sogar festgehalten, dass die Übergabe des Bestandobjektes am 17. März 2003 (= Tag der Vertragsunterzeichnung) erfolgt. Damit ist das Argument der Bw. entkräftet, dass hier ein "nicht wirksames" Rechtsgeschäft vorliegt. Das Rechtsgeschäft bewirkte bereits schuldrechtliche Ansprüche für den Pächter, da er noch am Tag der Vertragsunterfertigung die Übergabe des Geschäftslokales begehren konnte und war bloß die vollständige Wirkung des Rechtsgeschäftes von einer – dem Erfüllungsbereich zuzuordnenden - aufschiebenden Bedingung einer der Vertragsparteien abhängig.

Auf Grund der spezielleren Bestimmungen im Gebührengesetz liegen hier auch nicht die Voraussetzungen gemäß § 295a BAO vor. Da die hier vereinbarte aufschiebende Bedingung (Beibringung der Bankgarantie) auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG das Entstehen der Gebührenschuld nicht verhindert und die Bestimmung der § 17 Abs. 5 GebG ausdrücklich ausschließt, dass die entstandene Gebührenschuld wieder wegfällt, hat die Nichtbeibringung der Bankgarantie keine abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches und stellt dies daher kein "rückwirkende Ereignis" iSd § 295a BAO dar.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken ist zu bemerken, dass der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde nicht über die Verfassungsmäßigkeit gehörig kundgemachter und in Geltung stehender Gesetzesbestimmungen abzusprechen hat.

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Dem unabhängigen Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem UFS zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines "Gesetzesprüfungsverfahrens" vorbehalten. Der unabhängige Finanzsenat ist auch nicht dazu legitimiert, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, weshalb im gegenständlichen Berufungsverfahren eine Auseinandersetzung mit den einzelnen Argumenten der Bw., die sich gegen die Verfassungskonformität der Bestimmungen des § 17 Abs. 4 GebG und § 17 Abs. 5 GebG richten, auch nicht unter diesem Aspekt geboten ist.

Bemerkt wird jedoch, dass der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1.10.1999, G6/99, G26/99, G27/99, G85/99, mit dem die Worte "bedingte oder" in §18 Abs2 Z3 KVG als verfassungswidrig aufgehoben wurden, ua. Folgendes ausgeführt hat:

"Die in Prüfung gezogene Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass unter den Begriff des "bedingten" Anschaffungsgeschäftes auch solche auf den Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichtete Verträge (= "Anschaffungsgeschäfte") fallen, die (zu ihrer vollen Wirksamkeit) einer verwaltungsbehördlichen Bewilligung bedürfen. Damit sind aber - anders etwa als gemäß §16 Abs 6 und 7 GebührenG, wonach dann, wenn ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde bedarf, die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung entsteht - Rechtsgeschäfte, die wegen Nichterteilung dieser Bewilligung letztlich nicht (voll) wirksam werden, solchen gleichgestellt, die entweder von vornherein (voll) wirksam sind oder wegen Erteilung der Bewilligung nachträglich (voll) wirksam werden. Eine solche Bestimmung verstößt gegen das aus dem Gleichheitssatz erfließende Gebot, Gleiches gleich zu regeln und nur sachlich gerechtfertigte Differenzierungen vorzusehen."

Die Verfassungswidrigkeit im Bereich der Börsenumsatzsteuer ergab sich also vor allem daraus, dass das zur Rechtswirksamkeit des Rechtsgeschäftes erforderliche behördliche Bewilligungen keinen Einfluss auf das Entstehen des Abgabenanspruches hatten. Das Gebührengesetz enthält im Gegensatz dazu in § 16 Abs. 7 GebG eine Bestimmung, die ausschließt, dass Rechtsgeschäfte, die zu ihrer Rechtswirksamkeit einer behördliche Bewilligung oder auch der Genehmigung oder Bestätigungen eines sonstigen Dritten bedürfen, vor Erteilung der entsprechenden Bewilligung, Genehmigung oder Bestätigung steuerpflichtig werden.

Die Bestimmungen des § 17 Abs. 4 und Abs. 5 GebG haben nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bloß zur Folge, dass Rechtsgeschäfte, bei denen die volle Wirksamkeit vom Verhalten einer Vertragspartei abhängt, bereits mit gültigem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und entsprechender Beurkundung gebührenpflichtig werden und Erfüllungshandlungen für die Gebührenbemessung unerheblich sind. Dies entspricht auch den den meisten Tatbeständen des § 33 GebG innewohnenden Grundprinzip, schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäfte zu besteuern. Es ist daher systemkonform, dass die Erfüllung des Rechtsgeschäftes sowohl für das Entstehen der Gebührenschuld als auch für die Höhe der Gebühr unbeachtlich ist. Die Beibringung einer Bankgarantie bis zu einem bestimmten Termin ist derartig mit anderen für die Pächterseite typischen Erfüllungshandlungen (wie zB termingerechte Bezahlung des laufenden Pachtzinses oder Erlag einer Kautio) vergleichbar. Daher wäre es im Ergebnis eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung, würde man die Nichtbezahlung des laufenden Pachtentgeltes und die Nichtbeibringung einer Bankgarantie durch den Pächter gebührenrechtlich unterschiedlich behandeln.

Auf Grund des eindeutigen Wortlautes der Bestimmungen des § 17 Abs. 4 und Abs. 5 GebG besteht jedenfalls kein Spielraum dafür, den gegenständlichen Bestandvertrag durch

verfassungskonforme Auslegung als gebührenfrei zu beurteilen und ist daher dem Berufungsbegehren der Bw. nicht Folge zu geben.

Gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz allerdings berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233).

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ist die Gebühr nach dem "Wert" zu bemessen, wobei unter "Wert" der Preis zu verstehen ist, um den der Bestandnehmer den Gebrauch der Bestandsache erhält, somit alle jene Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bestandgeber verpflichtet und die mit der Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einer Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem gemäß § 26 GebG 1957 als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Mietwert auszugehen (vgl. VwGH 18.4.1997, 97/16/0079).

Übernimmt der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs dieser Sache dienen, dann ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme der sonstigen Verpflichtungen des Bestandgebers leisten muss, gleichfalls ein Teil des "Preises" und damit auch der Gebührenbemessungsgrundlage (vgl. dazu u.a. VwGH 24.3.1994, 92/16/0129).

Im gegenständlichen Fall hat sich die Pächterin neben dem sich bis zum Jahr 2006 jährlich erhöhenden Pachtzins ausdrücklich noch zur Leistung diverser Nebenkosten, wie Betriebskosten und einer Verwaltungsgebühr verpflichtet, sodass auch diese Leistungen einen Teil des "Preises" für die Überlassung der Bestandsache darstellen. Die Gebührenschuld ist im gegenständlichen Fall mit der Unterzeichnung des Pachtvertrages am 17. März 2003 entstanden, weshalb alle jene Leistungen, zu der sich die Pächterin bei Vertragsabschluss (auch bedingt) verpflichtet hat der Gebührenbemessung zu Grunde zu legen sind.

In der für die Gebührenfestsetzung maßgeblichen Urkunde wurde unter Punkt 5. 1. der monatliche Pachtzins ab 2006 mit € 7,00 /m² , unter Punkt 3.1 die monatlichen Betriebskosten mit € 4,36 je m² und unter Punkt 3.4 die monatliche Verwaltungsgebühr mit € 0,40 pro m²

festgehalten, sodass sich für das insgesamt 2.388 m² große Bestandsobjekt eine monatliches Gesamtentgelt inklusive Umsatzsteuer von € 33.699,45 ergibt ($€7,00+€4,36+€0,40= € 11,76 \times 2388= € 28.082,88 + 20 \% \text{ USt } € 5616,57= € 33699,45$). Bemerkt wird, dass sich aus Punkt 14.1 ergibt, dass auch die Bw. bei Durchführung der Selbstberechnung davon ausgegangen ist, dass neben dem monatlichen Pachtzins auch noch die Betriebskosten sowie die monatliche Verwaltungsgebühr für die Höhe der Bestandvertragsgebühr relevant ist. Abweichend wurde von der Bw. bloß die Höhe des sich steigernden Pachtzinses mit einem Mittelwert angesetzt. Diesem Ansatz eines Mittelwertes steht jedoch – wie bereits oben ausgeführt - die Bestimmung des § 26 GebG entgegen.

Auf Grund der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG ist für den auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Bestandvertrag der dreifache Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen maßgeblich, sodass sich als Bemessungsgrundlage insgesamt ein Betrag von € 1.213.180,20 ($€ 33.699,45 \times 36$) ergibt. Die Gebühr für den gegenständlichen Bestandvertrag beträgt daher € 12.131,80 (1 % von € 1.213.180,20) und erweist sich deshalb die von der Bw. mit € 9.129,10 durchgeführte Selbstberechnung als unrichtig.

§ 201 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 (AbgRmRefG 2003) lautet:

"(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 bekanntgegebene 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 Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

Die Selbstberechnung für den gegenständlichen Vertrag wurde durch die Bw. am 20. März 2003 mit einem unrichtigen Gebührenbetrag durchgeführt. Die mit Bescheid vom 1. September 2003 erfolgte Festsetzung erfolgte jedenfalls innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das Finanzamt, weshalb hier die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 1 BAO vorliegen. Die bescheidmäßige Festsetzung liegt in den in Abs. 2 des § 201 genannten

Fällen allerdings im Ermessen der Abgabenbehörde. Auch wenn das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Ermessensübung nicht begründete, so wird der angefochtene Bescheid dadurch nicht rechtswidrig. Begründungsmängel, die dem erstinstanzlichen Bescheid anhaften, können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117 zur Sanierung durch Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz und VwGH 23.9.1982, 81/15/0091 zur Sanierung durch Berufungsvorentscheidung).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO idF BGBl. I 97/2002.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9). Das Pendant zur Maßnahme nach § 201 BAO im Falle einer unrichtig durchgeführten Selbstberechnung stellt die Behebung eines Bescheides nach § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dar, sodass die vorhandene Judikatur zur Ermessensübung im Bereich des § 299 BAO auf die Ermessenübung im Bereich des § 201 BAO übertragen werden kann. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu und wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. ua. 18.11.1993, 92/16/0068). Der Normzweck der Neufassung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 spricht daher dafür, dass auch im Bereich des § 201 BAO dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Im vorliegenden Fall wurde die Selbstberechnung der Gebühr anstatt richtig mit € 12.131,80 nur mit € 9.129,10 durchgeführt, sodass nicht bloß eine geringfügige Abweichung vorliegt und daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben war. Außerdem spricht bei der Interessensabwägung auch noch die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO.

Auch wenn sich im Innenverhältnis die Bestandnehmerin zur Gebührentragung verpflichtete, war es sachgerecht die bescheidmäßige Festsetzung gegenüber der Bw. vorzunehmen. § 33 TP 5 Abs. 5 GebG ordnet die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch den Bestandgeber an, weshalb im Falle einer Verletzung der Obliegenheiten durch den

Bestandgeber (durch Unterbleiben der Selbstberechnung oder unrichtiger Selbstberechnung) Billigkeitserwägungen dafür sprechen, den Bestandgeber und nicht den Bestandnehmer in Anspruch zu nehmen. Außerdem hat das Handelsgericht Wien mit Beschluss vom 16. September 2003 zu xxSxx/03 den Konkurs über das Vermögen der W mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen und wurde die Pächterin am 21. Februar 2006 amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abzuändern, als die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG nunmehr mit 1 % von € 1.213.180,20 = € 12.131,80 festgesetzt wird.

Wien, am 2. März 2006