



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vertreten durch Dr. Julius Brändle, 6850 Dornbirn, Dr. Waibelstraße 10, vom 2. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. Mai 2004 betreffend Gebühren 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abgeändert, als die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 1 % von 2.243.073,60 € mit 22.430,74 € festgesetzt wird.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Am 28. Mai 2003 wurde ein am 26. Mai 2003 zwischen der F. und der Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, abgeschlossener Bestandvertrag dem Finanzamt Graz-Umgebung zur Anzeige gebracht.

In Punkt I „Bestandfläche“ wurde vereinbart: „Die F. vermietet an die Bestandnehmerin und diese mietet Teilflächen des GSt. Nr. X. gemäß den im Nutzungskonzept des Arch. Dipl. Ing. Y. vom 2.2.2003 ausgewiesenen Flächen 1 bis 10 und I, II im Ausmaß von rund 51.923 m<sup>2</sup>, welches als Beilage 1 einen integrierenden Vertragsbestandteil bildet. Diese Teilflächen bilden gemeinsam die Bestandfläche. Diese dient als Zufahrt- und Parkierungsfläche für ein auf dahinterliegenden anderen Liegenschaften zu errichtendes Einkaufs- und Fachmarktzentrum mit Einzelhandelsgeschäften und/oder einem Gewerbepark.....“

---

Punkt II „Bestanddauer“ lautet: „Das gegenständliche Vertragsverhältnis beginnt an dem Tag, an welchem alle unter Punkt X. dieses Vertrages aufgeführten aufschiebenden Bedingungen eingetreten sind oder die Bestandnehmerin erklärt, auf den Eintritt einer oder mehrerer aufschiebender Bedingungen ganz oder teilweise zu verzichten. Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.....“

In Punkt III „Bestandzins“ wurde u.a. festgehalten: „Als Bestandzins wird ein Betrag von € 1,- - pro m<sup>2</sup> monatlich vereinbart. Dieses ergibt für die in Beilage 1 ausgewiesene Fläche im Gesamtausmaß von 51.923 m<sup>2</sup> einen Betrag von € 51.923,-- in Worten (Euro einundfünfzigtausendneunhundertzwanzigdre) pro Monat zuzüglich der jeweils geltenden Umsatzsteuer, derzeit 20%.“

Punkt X „Bedingungen“ lautet: „Der gegenständliche Bestandvertrag steht unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Bestandnehmerin im direkt angrenzenden Bereich zum Bestandgegenstand sämtliche für den Betrieb eines Einkaufs- bzw. Fachmarktzentrums mit Einzelhandelsgeschäften mit einer Mindestverkaufsfläche von insgesamt 15.000 m<sup>2</sup> erforderlichen behördlichen Genehmigungen (baurechtliche Genehmigung, gewerberechtliche Genehmigung, Genehmigung nach dem Raumordnungsgesetz, landschaftsschutzrechtliche Genehmigung, wasserrechtliche Genehmigung, Gebrauchserlaubnis für die Zufahrt von der Autobahn und Landesstraße 142 etc.) erhält. Die Bestandnehmerin hat allerdings auch das Recht, jederzeit zu erklären, dass sie auf den Eintritt der aufschiebenden Bedingungen ganz oder teilweise verzichtet. Weiters steht der gegenständliche Bestandvertrag unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Bestandnehmerin mit einem Betreiber einig wird, der zu für diesen interessanten Bedingungen bereit ist, in den gegenständlichen Vertrag einzutreten und auf den an die Bestandflächen angrenzenden Liegenschaften ein Einkaufs- bzw. Fachmarkzentrum mit Einzelhandelsgeschäften mit einer Mindestverkaufsfläche von insgesamt 15.000 m<sup>2</sup> oder einen Gewerbepark zu errichten. Sollten die aufschiebenden Bedingungen nicht bis spätestens 31. 12. 2005 eingetreten sein oder die Bestandnehmerin bis dahin auf den Eintritt der aufschiebenden Bedingungen verzichtet haben, so gehen beide Parteien davon aus, dass es zu keiner Verwirklichung des Projektes kommt und ist der gegenständliche Bestandvertrag dann hinfällig. In diesem Fall hat keiner der beiden Vertragspartner gegen den anderen irgendwelche Ansprüche auf Aufwandersatz oder sonstige Ansprüche.“

In Punkt XI wurde vereinbart: „Die Bestandnehmerin ist berechtigt bis zum 31. 12. 2005 auch nur die ostseitig der Autobahn gelegenen Flächen 1-5 sowie I. im Gesamtausmaß von 23.986 m<sup>2</sup> zu nutzen. In diesem Fall reduziert sich der monatlich zu entrichtende Pachtzins gemäß Punkt III. dieses Vertrages auf Euro 23.986,-- (in Worten: Euro dreiundzwanzigtausendneunhundertsechsundachtzig).

Sollten die westseitig der Autobahn gelegenen Grundstücke 6 -9 und II. im Gesamtausmaß von 27.937 m<sup>2</sup> nicht für die Zwecke von Zufahrt und Parkflächen eines Einkaufs- bzw. Fachmarktzentrums mit Einzelhandelsgeschäften mit einer Mindestverkaufsfläche von insgesamt 15.000 m<sup>2</sup> genutzt werden können, so ist die Bestandnehmerin berechtigt, diese als Verkehrs- bzw. Grünflächen für die Errichtung eines Gewerbeplans auf den daran anschließenden Grundstücken zu verwenden, bei welchem überwiegend Dienstleistungen, Produktionsbetriebe und/oder Handelsflächen für einen Möbel- und/oder Baumarkt angesiedelt werden. In einem solchen Falle reduziert sich der monatlich zu entrichtende Bestandzins für diese Flächen 6 – 9 und II. auf Euro 13.968,50 (in Worten: Euro dreizehntausendneunhundertachtundsechzigkommafünfzig)."

Mit Bescheid vom 4. Mai 2004 setzte das Finanzamt für den Bestandvertrag eine Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von 5.028,66 € vorläufig fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von monatlich 13.968,50 € bei unbestimmter Vertragsdauer, also vom dreifachen Jahresbetrag, ausging.

Gegen die Vorschreibung wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Bestandvertrag unter aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen worden sei und von der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde abhängig sei, weshalb eine Gebührenschuld erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung entstehe. Die Gebührenschuld sei nach § 16 Abs. 7 GebG noch nicht entstanden.

Am 17. Jänner 2005 erging eine abweisliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes mit der Begründung, dass nicht § 16 Abs. 7, sondern § 17 Abs. 4 GebG zur Anwendung komme.

Ein Vorlageantrag wurde rechtzeitig gestellt. Am 27. Juni 2006 wurde in weiterer Folge eine Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingereicht. In einem ergänzenden Schriftsatz zur Säumnisbeschwerde wurde darauf verwiesen, dass § 17 Abs. 4 bei einer am Gleichheitsgrundsatz orientierten Interpretation eine teleologische Reduktion zu erfahren habe, wonach vereinbarte aufschiebende Zufallsbedingungen anlog zu § 16 Abs. 7 GebG zu behandeln seien und wurde zur Bestätigung dieser Meinung der Kommentar von Frotz – Hügel – Popp zitiert. In eventu wurde die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens angeregt, weil die Gebührenpflicht eines nicht wirksamen Rechtsgeschäftes gleichheitswidrig wäre und wurden die beiden vom Finanzamt zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes als nicht anwendbar angesehen.

Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren nach § 35 Abs. 3 VwGH ein und forderte den unabhängigen Finanzsenat auf, den versäumten Bescheid binnen drei Monaten zu erlassen oder andernfalls die Akten vorzulegen.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Rechtsgeschäfte sind gemäß § 15 Abs. 1 GebG nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt wird. Nach § 16 Abs. 1 entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften – wie beim gegenständlichen Bestandvertrag –, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten, so normiert § 16 Abs. 7 GebG, dass die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung entsteht.

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. § 17 Abs. 5 GebG normiert, dass die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG beträgt der Tarif für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert 1%.

Nach diesen grundlegenden Bestimmungen des Gebührengesetzes ist Voraussetzung für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes, dass es gültig zu Stande gekommen ist und darüber eine Urkunde vorliegt. Die Frage des gültigen Zustandekommens ist in zivilrechtlicher Betrachtungsweise zu lösen (VwGH 24.9.2002, 99/16/0310). Der Bestandvertrag (§ 1090 ABGB) ist ein Konsensualvertrag, der mit der Einigung über Bestandsache, Bestandzins und Bestandzeit zu Stande kommt. Im gegenständlichen Fall kam mit Unterschriftsleistung der F. am 26. Mai 2003 eine gültige Willenseinigung zu Stande, wonach eine in einem Plan dargestellte Fläche zu einem bestimmten Mietentgelt auf unbestimmte Zeit vermietet worden ist. Dass die Willenseinigung nicht erfolgt oder mangelhaft geblieben sei, wurde von der Bw. nicht behauptet und liegt nach dem Akteninhalt für diese Annahme auch kein Hinweis vor. Allerdings wurde in Punkt X. des Bestandvertrages vereinbart, dass die Wirksamkeit des Bestandvertrages unter aufschiebenden Bedingungen steht.

Strittig ist, ob trotz des Nichteintrittes der aufschiebenden Bedingungen – wie dies von der Bw. in der Säumnisbeschwerde behauptet wurde – die Gebührenpflicht bereits entstanden ist.

Der Begriff „Bedingung“ im Tatbestand des § 17 Abs. 4 GebG ergibt sich aus dem bürgerlichen Recht (§ 696 und 704 ABGB). Man versteht darunter ein ungewisses Ereignis, von dem der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung abhängt (VwGH 21.5.1990,

---

88/15/0171). Unterschieden werden in der Lehre Rechtsbedingungen, die gesetzliche, und Parteibedingungen, die gewillkürte Wirksamkeitsbedingungen darstellen (Gschnitzer in Klang, III, 659 ff.). Die Parteien können den Beginn oder das Ende der Rechtswirksamkeit des Rechtsgeschäftes von einer Zufallsbedingung (die Bedingung ist hier ein zukünftiges, ungewisses, dem Willen der Parteien entzogenes Ereignis) oder von einer Wollens- oder Potestativbedingung (die Bedingung ist hier vom Willen der Partei abhängig) oder von einer Kombination von beiden abhängig machen.

Bei den gegenständlichen Bedingungen handelt es sich um mehrere behördliche Genehmigungsverfahren und ein zu verhandelndes Vertragseintrittsrecht eines Dritten, die innerhalb einer festgesetzten Zeitspanne zu erfolgen haben, wobei der Bw. das einseitige Recht zustand, von den Bedingungen ganz oder teilweise abzusehen. Damit war es letztlich allein in der Sphäre der Bw. gelegen, ob der Vertrag wirksam werden sollte oder nicht.

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 17 Abs. 4 GebG sind aufschiebende und auflösende Bedingungen einem vereinbarten Genehmigungsvorbehalt einer Partei sachlich gleichzuhalten und verhindern den Eintritt der Gebührenpflicht nicht.

§ 16 Abs. 7 GebG kann nur dann zur Anwendung gelangen, wenn die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf, was im gegenständlichen Fall nicht behauptet wird.

Zu der in der Säumnisbeschwerde dargelegten nach Meinung der Bw. verfassungskonformen Gesetzesauslegung durch teleologische Reduktion des § 17 Abs. 4 GebG und der eventuellen Anregung zur Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens ist folgendes zu bemerken:

Der unabhängige Finanzsenat ist als Verwaltungsbehörde an gehörig kundgemachte und in Geltung stehende Gesetze gebunden und kann die Auseinandersetzung über eine eventuelle Verfassungswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung nicht Gegenstand dieses Verfahrens sein. Auch die Anregung eines Gesetzesprüfungsverfahrens richtet sich an den Verwaltungsgerichtshof und ist darauf nicht weiter einzugehen.

Allerdings ist anzumerken, dass selbst der vom Bw. herangezogene Kommentar Frotz – Hügel - Popp die sofortige Gebührenpflicht eines Vertrages, der eine aufschiebende Potestativbedingung enthält, nicht verneint. Ein Hinausschieben der Entstehung der Steuerschuld oder auch ihr Nichteintritt wäre nach dieser Kommentarmeinung nur im Falle von Zufallsbedingungen möglich. Im gegenständlichen Fall ist die Wirksamkeit des Vertrages aber nicht ausschließlich von behördlichen Genehmigungen abhängig, sondern lag es in der Sphäre der Bestandnehmerin und war es allein von ihrem Willen abhängig, ob und wann das Bestandverhältnis wirksam werden sollte, weil sie bis zum 31. Dezember 2005 jederzeit einseitig auf die aufschiebenden Bedingungen verzichten konnte.

---

Abgesehen davon, dass sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durch diese Kommentarmeinung im gegenständlichen Fall ohnehin nichts gewinnen ließe, ist die Zulässigkeit einer teleologischen Reduktion auch in der Lehre in Zweifel gezogen worden (Doralt, ÖStZ 1987, 157 und Steiner, JBI 1999, 137).

In einer Reihe von Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof die sofortige Steuerpflicht von Rechtsgeschäften mit aufschiebenden Bedingungen bejaht. So wurde in dem Erkenntnis vom 1.7.1971, 856/71 die Wirksamkeit des Vertrages von der Beibringung einer Bankgarantie abhängig gemacht und hinderte dies nicht die Entstehung der Abgabenschuld und hob das Unterbleiben der Ausführung des Rechtsgeschäftes die so entstandene Gebührenpflicht nicht mehr auf. Dieser Fall ist mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar, weil es hier ebenfalls nicht zur Ausführung des Rechtsgeschäftes, zur Miete der Liegenschaft, kam. Dem Erkenntnis VwGH 17.2.1954, 1842/53 lag ein Fall zu Grunde, wo sich mehrere Gesellschafter unter Bedingung des Erhalts einer Gasthauskonzession zu einer KG zusammengeschlossen hatten. Der Gesellschaftsvertrag war auch dann gebührenpflichtig, wenn die Konzession nicht erteilt wurde. In einem anderen Fall (VwGH 28.9.2000, 2000/16/0332) war ein beurkundetes Übereinkommen über die künftige Regelung der Vermögens- und Unterhaltsverhältnisse von Ehegatten für den Fall einer künftigen Scheidung sofort gebührenpflichtig und nicht von der Rechtskraft eines Scheidungsurteiles abhängig. Der Gerichtshof sah das Scheidungsurteil als Bedingung iSd § 17 Abs. 4 GebG und nicht als Genehmigung iSd § 16 Abs. 7 GebG an und vermochte darin auch keine gleichheitswidrige Auslegung zu erkennen. In den Fällen VwGH 25.11.1999, 99/16/0021 und 29.7.2004, 2003/16/0117 wurden Vergleiche für den Fall der Auflösung der Ehe im Hinblick auf § 17 Abs. 4 GebG als gebührenpflichtig angesehen. In der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.1971, Zl. 106/71 war auch die bedingte Wirksamkeit einer einzelnen Vertragsbestimmung eines Jagdpachtverhältnisses für die Gebührenbemessung ohne Bedeutung. Im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis vom 21.5.1990, 88/15/0171 ging es um eine negative aufschiebende Potestativbedingung für eine vereinbarte Vertragsverlängerung eines Bestandvertrages.

Aus § 16 Abs. 7 GebG ergibt sich, dass Rechtsgeschäfte, die der Erteilung einer behördlichen Genehmigung bedürfen, als im Wege einer so genannten Rechtsbedingung als aufschiebend bedingt angesehen werden. Aus der Textierung dieser Gesetzesstelle ist zu folgern, dass nur solche Genehmigungen oder Bestätigungen gemeint sind, die für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes rechtlich bedeutungsvoll sind, wie dies zB für die Zustimmungserteilung durch das Pflegschaftsgericht oder Genehmigungen durch die Grundverkehrskommission gilt. Nicht davon umfasst sind Genehmigungen von Behörden, die nur zur Durchführung des Rechtsgeschäftes erteilt werden, wie zB bau- und gewerbebehördliche Genehmigungen. Da solche Genehmigungen das Zustandekommen des schon abgeschlossenen Rechtsgeschäftes

---

nicht mehr berühren, sind sie gebührenrechtlich unbeachtlich (vgl. dazu VwGH 22.10.1970, 801/69). Gemäß § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterlassen seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf. Es ist nach dieser Bestimmung daher unmaßgeblich, ob oder wie das abgeschlossene Rechtsgeschäft ausgeführt wird. Ein Unterbleiben der Ausführung eines bereits zu Stande gekommenen Rechtsgeschäftes vermag die Gebührenpflicht nicht aufzuheben (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; 28.6.1995, 94/16/0045; 26.6.1997, 96/16/0150).

Aus dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmungen §§ 16 Abs. 7, 17 Abs. 4 und 5 GebG ergibt sich, dass Rechtsgeschäfte, bei denen die volle Wirksamkeit letztlich vom Verhalten einer Vertragspartei abhängt, bereits mit gültigem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und entsprechender Beurkundung gebührenpflichtig werden und die Erfüllungshandlungen für die Gebührenbemessung unerheblich sind. Für eine darüber hinausgehende an verfassungsrechtlichen Grundsätzen anlehrende Interpretation, derzufolge eine Gebührenfreiheit eintreten könnte, kann im Hinblick auf den ausdrücklichen Wortlaut kein Platz sein. Der Berufung muss daher ein Erfolg versagt bleiben.

Nach § 200 Abs. 1 BAO setzte das Finanzamt die Gebühr mit der Begründung vorläufig fest, dass der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und ging von einem reduzierten Mietpreis von 13.968,50 € aus.

Aus dem Urkundeninhalt ergibt sich, dass der Umfang des Mietentgeltes mit 1,00 € pro m<sup>2</sup>, also 51.923,00 € pro Monat zuzüglich Umsatzsteuer, klar bestimmt ist und nur nach Ausübung einer Option eine Reduzierung für gewisse Flächen auf die Hälfte, insgesamt somit auf monatlich 37.954,50 €, und bis zum 31. 12. 2005 eine Einschränkung in Bezug auf den Mietgegenstand erfolgen konnte. Nach § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend. Dabei kommt es nur auf die vertraglich bedungenen und nicht auf die tatsächlich erbrachten Leistungen an und ist eine Berücksichtigung der tatsächlichen Entwicklung unzulässig (VwGH 20.8.1996, 93/16/0097).

Gemäß § 26 GebG gilt für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände das Bewertungsgesetz 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte zu behandeln sind und betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind. Das Mietentgelt ist als aufschiebend bedingte Leistung anzusehen und die Bewertung im Hinblick auf § 26 GebG und den in § 22 enthaltenen Grundgedanken Rechnung tragend so vorzunehmen, als ob die Bw. zur Zahlung des Mietentgeltes in voller Höhe verpflichtet worden ist (vgl. VwGH 19.6.1989, 88/15/0109).

Da aus der Urkunde alle für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage notwendigen Erfordernisse hervorgehen und hinsichtlich des Umfanges der Abgabenpflicht keine Ungewissheit besteht, bleibt für eine vorläufige Festsetzung der Gebühr kein Raum. Nach § 289 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung - auch zum Nachteil des Berufungsverbers – abändern. Erweist sich eine Berufung als unbegründet, erkennt aber die Berufungsbehörde, dass der angefochtene Bescheid über den Berufungsantrag hinaus nicht dem Gesetz entspricht, so ist die Behörde zur Abänderung des angefochtenen Bescheides verpflichtet (VwGH 20.2.1996, 93/13/0279).

Es war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abzuändern, als die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG nunmehr mit 1 % von 2.243.073,60 € ( $51.923,00 + 20\% \text{ UST} = 62.307,60 \times 12 \times 3$ ) das ist 22.430,74 € festgesetzt wird.

Graz, am 25. Oktober 2006