

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin xyz in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Heinz Tauschek, öffentlicher Notar, Elisabethstr 17, 2340 Mödling , gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 000, ERFNR 111, betreffend Festsetzung der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Laut Punkt I des Mietvertrages vom 18.04.1990 vermietete A. (VP 1 genannt), an B. , und C. , cc , (VP 2 genannt) das Bestandobjekt , lt. beiliegendem Plan, im ersten Stock des Hauses X. , Y. , xy Wien- L. , samt- im beiliegenden Plan schraffiert ausgewiesenen- Keller, samt erforderlichen Zugang sowie den in Punkt XXI dieses Vertrages verzeichneten Fahrnissen.

Punkt II dieses Vertrages lautet wie folgt:

Die VP1 vermietet und die VP2 mieten das unter I, näher bezeichnete Bestandobjekt unter den nachfolgenden Bedingungen, ausschließlich als Kanzlei von Ziviltechnikern für die Bestandnehmer selbst.

Jede andere Benützungsart ist untersagt. Jede Weitergabe, Unter Vermietung gänzliche oder teilweise Überlassung welcher Art und unter welcher Bezeichnung immer, entgeltlich oder unentgeltlich, ist ausdrücklich ausgeschlossen.

Für den Fall, dass das Objekt kraft Gesetzes auf eine andere Person übergeht, ist vereinbarungsgemäß der Übergang auf eine juristische Person und auf mehr als zwei natürliche Personen ausdrücklich ausgeschlossen.

Punkt III lautet wie folgt:

Das Mietverhältnis beginnt am 1.6.1990 und wird auf unbestimmte Zeit vereinbart.

Eine Kündigung kann jeweils am Ende eines Kalendervierteljahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist erfolgen. Eine Aufkündigung kann nur unter Einhaltung der Kündigungsbestimmung des § 29 bis 36 MRG erfolgen.

Das Vertragsverhältnis wird aber im Übrigen dem Mietrechtsgesetz nicht unterstellt.

In Punkt IV dieses Vertrages wurde als Mietentgelt die Entrichtung eines Hauptmietzinses von ÖS 30.000,00 sowie des verhältnismäßigen Anteils an Betriebskosten und des verhältnismäßigen Anteiles an den an der Liegenschaft zu entrichtenden öffentlichen Abgaben vereinbart.

Mit Einbringungsvertrag vom 05.09.2011 brachte der zweitangeführte Mieter (fortan C. genannt) sein nicht protokoliertes, seit mehr als zwei Jahren bestehendes Einzelunternehmen: Ziviltechnikerkanzlei C.mit der Geschäftsanschrift xx Wien X. , in die Bf., (fortan Beschwerdeführer=Bf. genannt), gemäß Artikel III des Umgründungssteuergesetzes,(UmgrStG), ein.

Am 05.07.2013 wurde zwischen Frau D. , als Vermieterin und der Bf.,als Mieterin, der verfahrensgegenständliche Vertrag abgeschlossen, welcher als Anpassung des bestehenden Mietvertrages zwischen den genannten Parteien, über die Kanzleiräumlichkeiten in xx Wien, X. , tituliert ist.

Punkt I dieses Vertrages lautet wie folgt:

Mit Einbringungsvertrag vom 05.09.2011 hat C.mit der Geschäftsanschrift: xx Wien, X. in die GmbH eingebraucht. Diese Eintragung wurde am 22.09.2011 in das Firmenbuch beim Handelsgericht I eingetragen.

Punkt II lautet wie folgt:

Das zum Einzelunternehmen des Herrn C.gehörige Bestandverhältnis ist sohin auf die GmbH übergegangen. Die GmbH ist sohin Mieterin dieses Bestandverhältnisses, welcher Mietübergang vermieterseits unter der Bedingung der Berücksichtigung der Anpassungen des Mietvertrages durch diesen Vertrag vollinhaltlich anerkannt wird.

In Punkt III dieses Vertrages wird eine Mietzinsanpassung, rückwirkend mit 01.01.2011 vereinbart.(Hauptmietzins idHv € 2.870,00 excl. USt, verhältnismäßiger Anteil an den Betriebskosten excl. USt, verhältnismäßiger Anteil an der von der Liegenschaft zu erbringenden öffentlichen Abgaben excl. USt)

In Punkt V werden die Rechtsfolgen eines Machtwechsels für die Parteien vereinbart (d.h. wenn die Bf. ihr Unternehmen iSd § 12 Abs.1 und 5 MRG veräussert oder verpachtet oder wenn sich die rechtlichen oder wirtschaftlichen Einflusstmöglichkeiten in der GmbH entscheidend ändern, wobei § 12a Abs.3 MRG sinngemäß anzuwenden ist, es der Vermieterin freisteht, das Mietverhältnis unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist zu beenden oder den Hauptmietzins, ab jenen den Machtwechsel folgenden Kalendermonat, marktkonform anzupassen) und festgehalten, dass für den ersten Machwechsel, bei dem der derzeitige Alleingesellschafter der GmbH die Position als Machthaber in der GmbH verliert keine Anpassung des Mietzinses vorgenommen wird.

In Punkt VI gibt die Mieterin einen bis zum 31.12.2014 währenden einseitigen Kündigungsverzicht ab und es wird festgehalten, dass der letzte Satz des Punktes II des Mietvertrages vom 18.04.1990 auf den /die jeweiligen Vermieter des Mietobjekts nicht gilt und im Übrigen auf die weiter aufrechten Bestimmungen des Punktes III Abs.2 des bestehenden Mietvertrages hingewiesen.(Siehe oben)

Punkt VII lautet wie folgt:

„Dieser durch die Einbringung des Einzelunternehmens in die Gesellschaft bedingte Übergang der Hauptmietrechte auf die GmbH ist gemäß § 22 Umgründungssteuergesetz (gemeint ist offenbar § 42) von den Rechtsgebühren befreit, da das Einzelunternehmen am Tage des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestanden hat. Sollten durch diese Anpassung Rechtsgebühren ausgelöst werden, so sind diese alleine von der Mieterin zu tragen.“

Die Unterzeichnung dieses Vertrages erfolgte durch beide Parteien am 05.07.2013

Mit dem im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten Bescheid setzte des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für den Vertrag über die Anpassung des bestehenden Mietvertrages die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 mit Euro 1.363,82 (Bemessungsgrundlage: vereinbarter Hauptmietzins € 2.870,00 plus Betriebskosten geschätzt € 287,00 = € 3.157,00 plus Umsatzsteuer: € 631,40 sohin gesamt € 3.788,40 x 36 Monate (§ 33 TP 5 Abs.31 Satz GebG: Gesamt: € 136.382,40) fest. Da es im zu beurteilenden Vertrag zu Änderungen gegenüber dem Mietvertrag vom 18.04.1990 gekommen sei lägen die Voraussetzung der Gebührenbefreiung iSd § 42 UmgrStG nicht vor.

Dagegen erhab die Bf., durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Beschwerde.

Die Voraussetzung für eine Gebührenfreiung seien gemäß den Bestimmungen des § 42 Umgründungssteuergesetz gegeben. Veränderungen hinsichtlich Rechte und Verbindlichkeiten des ersten Mietvertrages seien ohne Einfluss auf die Gebührenpflicht, wenn sie mit der Bemessungsgrundlage nichts zu tun haben. Dazu wurde auf *Arnold, Rechtsgebühren*⁹ zu § 21 GebG, auf *Gaier, Gebührengesetz*⁵ zu § 21 GebG und *Stingel/Nidetzky Immobilien & Steuern*²³ zu § 21 GebG verwiesen.

Darüber hinaus seien die Betriebskosten falsch eingeschätzt worden, welche für das Kalenderjahr 2012 € 2.273,23 und somit monatlich € 189,44 betragen haben.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.04.2014 als unbegründet ab. Im zu beurteilenden Fall läge aufgrund dessen, dass der Vertrag über die Anpassung nicht von denselben Vertragsparteien abgeschlossen worden ist, kein Zusatz oder Nachtrag im gebührenrechtlichen Sinn, sondern ein Neuabschluss des Vertrages vor.

Der Bestimmung des § 42 UmgrStG sei nicht zu entnehmen, dass alle Vertragsabschlüsse und Nachträge, wann auch immer sie angeschlossen worden sind, der Befreiung gemäß leg.cit und damit auch der Bestimmung des § 21 GebG unterliegen. Die erst zweiundzwanzig Monate nach der Einbringung erfolgte Anpassung des Mietvertrages könne nicht als kausal zur Einbringung angesehen werden.

Dagegen brachte die Bf, durch ihren rechtlichen Vertreter, einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht,(BFG), ein, und führte- im Hinblick auf die Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung- folgendes aus:

Der Einwand der belangten Behörde, der Vertrag über die Anpassung des Mietvertrages vom 18.04.1990 anzusehen, entbehre jeder rechtlichen Logik, da aufgrund der genannten Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH nur die Rechtsnachfolgerin diesen Vertrag hat abschließen können. Eine zeitliche Limitierung zum Abschluss des Anpassungsvertrages sei in § 42 UmgrStG nicht vorgesehen. Ausschlaggebend für die Gewährung, der , in dieser Gesetzesbestimmung normierten, Befreiung, sei lediglich, dass der begünstigte Vorgang nach dem UmgrStG kausal für die Vertragsübernahme ist. Die Vertragsübernahme sei aus Anlass des begünstigten Vorganges nach Art.III des UmgrStG, nämlich der Einbringung, erfolgt. Der Einbringungsvertrag sei im Vertragspunkt I festgehalten worden, und die umgründungssteuerliche Rechtsgebührenbefreiung sei ausdrücklich in Punkt VII genannt worden. Hinsichtlich des aufgezeigten

Anlasszusammenhangen wurde auf die Rechtsprechung zu VwGH 29.03.2007, 2004/16/0185, 0187, sowie auf Rz 1889 der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 idGf und Rz 556 der Gebührenrichtlinien verwiesen.

Das BFG hat dazu erwogen:

Die Gebührenschuld entsteht, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften

a) wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung; (§ 16 Abs.1 Z 1 lit.a Gebührengesetz 1957,(GebG),)

Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.(§ 17 Abs.1 GebG)

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. (§ 21 GebG)

Der Rechtsgebühr unterliegen

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. im Allgemeinen 1 v.H. (§ 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG)

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechenden vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. (§ 33 TP 5 Abs.3 GebG)

Rechtsgeschäfte, mit denen anlässlich eines gebühren-oder kapitalverkehrsteuer begünstigten Vorganges nach Art.III bis IV des ersten Hauptstückes eine Vertragsstellung

übertragen wird (Vertragsübernahme), sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Wird ein Darlehen- oder Kreditvertrag übertragen, bleibt der für den übertragenden Rechtsträger gebührenrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt für Prolongationen durch den neuen Rechtsträger maßgeblich. (§ 42 Umgründungssteuergesetz, (UmgrStG))

Nach § 12 Abs.1 UmgrStG idF AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161 des Art III UmgrStG liegt eine Einbringung iSd Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen iSd § 12 Abs.2 UmgrStG auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird.

Im zu beurteilenden Fall ist unbestritten, dass der, als Anpassung des bestehenden Mietvertrages bezeichnete, Vertrag vom 05.07.2013 seinem Inhalt nach unter den Begriff Bestandvertrag des § 33 TP 5 Abs.1 GebG fällt, und dass Bf... sein Einzelunternehmen in die Bf. gemäß der vorstehenden Bestimmung des UmgrStG eingebracht hat. Strittig jedoch ist, ob der Vertrag vom 05.07.2013 iSd§ 42 UmgrStG von der Rechtsgebühr befreit

Dazu ist festzustellen:

In Abs.1 des § 17 GebG ist als Prinzip-Urkundenprinzip festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. (z.B. VwGH 24.05.2012, 2009/16/0257)

Das Urkundenprinzip besagt dass

- a) die Gebührenpflicht grundsätzlich an das Vorhandensein eines Schriftstücks gebunden ist
- b) für die Feststellung der Gebührenpflicht ausschließlich der Inhalt des Schriftstückes maßgebend ist und dass
- c) die Gebührenpflicht so oft besteht, als Schriftstücke bezüglich des gleichen gebührenpflichtigen Tatbestandes errichtet werden (VwGH 19.12.1986, 86/15/0071)

Der Zeitpunkt in dem die Gebührenschuld entsteht, ist auch als Bewertungsstichtag entscheidend. (VwGH 16.02.1985, 83/15/0040)

Bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften (z.B. Bestandsverträgen) entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet wird, gemäß § 16 Abs.1 Z 1 lit.a im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

§ 21 GebG hat-abgesehen von der Verlängerung der Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes- die Änderung von bereits beurkundeten Rechten oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach zum Inhalt.

Die Vertragsübernahme ist mangels Parteienidentität kein Anwendungsfall des § 21 GebG. (GebR Rz 554)

Nach § 42 UmgrStG sind Rechtsgeschäfte , mit denen anlässlich eines gebührenbegünstigten Vorganges nach Art III bis IV UmgrStG-das sind Einbringungen, Zusammenschlüsse, Realteilungen und Spaltungen-eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme), von den Stempel und Rechtsgebühren befreit.

Bei dem im Gesetz selbst nicht geregelten ,aber von Lehre und Rechtsprechung anerkannten, Institut der Vertragsübernahme wird ein rechtsgeschäftlicher Vorgang verstanden, im Zuge dessen, unter Zustimmung aller Beteiligten, eine gesamte Vertragsstellung auf einen neuen Partner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit festgesetzt worden ist, ohne dass sich an der Identität des betreffenden Vertrages etwas ändert. Gebührenrechtlich ist die Vertragsübernahme dem Abschluss eines neuen Rechtsgeschäftes gleichzustellen.
(VwGH 29.06.2004, 2004/16/0075; 29.03.2007,2004/16/0185)

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten diese rechtlichen Ausführungen zunächst, dass sämtliche mit der Anwendung des § 21 GebG im Zusammenhang stehenden Äusserungen im Verfahren erster Instanz für das gegenständliche Beschwerdeverfahren unerheblich sind. Darüber hinaus ist im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen zu erwägen:

Im letzten Absatz des Abs.II des Mietvertrages vom 18.04.1990 wird ausdrücklich festgehalten, dass im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge (so auch einer durch Einbringung bedingten Gesamtrechtsnachfolge) der Übergang des Mietobjektes an eine juristische Person, also auch auf eine GmbH ausgeschlossen wird.

In Punkt II des Vertrages vom 05.07.2013 wird ausdrücklich festgehalten, dass der Mieterübergang infolge der Unternehmenseinbringung, seitens der Vermieterin nur unter der Bedingung der in Punkten III bis VI enthalten, o.a. Anpassungen anerkannt wird. Erst danach hat lt. Pkt.VI des Vertrages vom 05.07.2013 Abs.II letzter Absatz des Mietvertrages vom 18.04.1990 für die Vermieterseite keine Gültigkeit mehr.

Alleine aus diesem Vertragsinhalt heraus liegt der Übernahme der Vertragstellung des Mieters lt. vom 18.04.1990 nicht die Einbringung nach Art.III des UmgrStG zugrunde ,

sondern sind dafür die mit dem Vertrag vom 05.07.2013 vereinbarten Anpassungen kausal. Die Vermieterin hat nur aufgrund dieser Anpassungen der Bf, die Rechtsstellung des Mieters eingeräumt. Der von der Bf. behauptete Anlasszusammenhang zwischen der Einbringung und dem Eintritt der Bf. in den Mietvertrag vom 18.04.1990 war somit nicht gegeben.

Somit war die Befreiung gemäß § 42 UmgrStG nicht zu gewähren und die Bestandgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 und Abs.3 erster Halbsatz GebG festzusetzen.

Zu der von der Bf, als dabei zu hoch angesetzt gerügten, vom Finanzamt, im Ausmaß von 10% des monatlichen Hauptmietzinses, geschätzten monatlichen Betriebsausgaben ist zu erwägen:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. 17.02.1994, 93/16/0160) sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage des Bestandvertrages einzubeziehen.

Bei Bestandverträgen, bei denen die Betriebskosten ziffernmäßig nicht feststehen, können im Sinne der bisherigen Übung die Betriebskosten mit 10% des Mietzinses geschätzt werden. Im Übrigen kann bei der Erledigung solcher Akten die Verordnung BGBI II 1999/242 sinngemäß herangezogen werden. (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rechts und Stempelgebühren, § 33 TP 5 Rz 99*)

§ 2 dieser Verordnung lautet wie folgt:

„Hat der Bestandnehmer sich vertraglich zwar zur Einbringung von Leistungen verpflichtet, die in der Urkunde aber ziffernmäßig nicht angeführt werden, so sind diese Leistungen mit den Beträgen, die im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld (§ 16 GebG) tatsächlich anfallen, anzusetzen.“

Im zu beurteilenden Fall handelt es sich iSd § 16 Abs.1 Z 1 lit.a GebG bei diesem Zeitpunkt um den 05.07.2013, den Tag der Unterfertigung des Vertrages über die Anpassung des Mietverhältnisses.

Da die Bf. die Höhe der, zu diesem Stichtag tatsächlich angefallenen, Betriebskosten weder nachgewiesen noch bekannt gegeben hat, waren diese mit 10% des Mietzinses sohin mit € 287,00 bei der Steuerbemessung anzusetzen.

Der bekämpfte Bescheid erwies sich somit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als zu Recht erlassen.

Aus den aufgezeigten Gründen war die Beschwerde abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision ist festzustellen :

Gemäß § 280 Abs.1 lit.d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Da die, in diesem Erkenntnis zu beurteilenden, Rechtsfrage nach der, in der Begründung dieses Beschlusses aufgezeigten, ständigen und einheitlichen Rechtsprechung des VwGH entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 28. September 2015