

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Oktober 2016, Erf.Nr. x/x betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG wird festgesetzt mit € 2.654,41

(1 % von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 265.441,32).

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Zwischen der B.G. (B) als Bestandgeberin und der Bf., der Beschwerdeführerin, als Bestandnehmerin wurde am 15. Jänner 2014 ein Bestandvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag wurde am 23. Jänner 2014 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Vergebührung angezeigt. Dieser Vertrag lautet auszugsweise (ohne Hervorhebungen):

### „Präambel“

*Mit dem vorliegenden Bestandvertrag gibt die Bestandgeberin Flächen im Retailbereich am A. zum Betrieb eines Einzelhandelsgewerbes in Bestand. Die Bestandgeberin stellt zu diesem Zweck die Infrastruktur des Flughafens zur Verfügung. Zur Erhaltung eines einheitlichen Erscheinungsbildes des Retailbereichs am a und zur Erreichung eines hohen Qualitätsstandards beteiligen sich die Bestandnehmer an einem einheitlichen Gesamtkonzept, insbesondere hinsichtlich der Präsentation der Verkaufsflächen, der Gestaltung des Warenangebots, des Kundenverkehrs sowie der Durchführung von gemeinsamen Marketingmaßnahmen. Zweck und Zielsetzung des Retailbereichs am a ist die Ansammlung verschiedener Einzelhandelsunternehmen, Dienstleistungs- und Gastronomiebetriebe nach einem abgestimmten Branchen- und Betriebstypenmix, um das vorhandene Marktpotential optimal auszuschöpfen. Die Gestaltung und Änderung des Branchen- und Betriebstypenmix steht der Bestandgeberin zu. In diesem Branchen-*

*und Betriebstypenmix sind auch Unternehmungen der gleichen Branche und des gleichen Betriebstyps vertreten. Es besteht daher keine Ausschließlichkeit des Bestandnehmers für seinen Branchen- und Betriebstyp.*

.....

### **§ 1 Bestandgegenstand Bestandzweck, Öffnungszeiten und Betriebspflicht**

*§ 1.1 Die Bestandgeberin gibt der Bestandnehmerin nachstehende Räume und Flächen am A. in Bestand:*

*Objekt: 1*

*Lokal: Raum C (Verkaufslokal) 81,33 m<sup>2</sup>*

*Raum Ca (Nebenraum. Gard.) 5,36 m<sup>2</sup>*

*Gesamtsumme 86,69 m<sup>2</sup> (vorbehaltlich Endvermessung)*

*Nutzungsart und Zweck:*

*Betrieb eines Geschäfts zum Verkauf von Waren gemäß angeschlossener Sortimentliste Beilage a), welche einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet und in welcher auch die Schlüsselprodukte im Sinne des § 7.4 dieses Bestandvertrages definiert sind.*

*Der Bestandgegenstand darf von der Bestandnehmerin nur zu dem gemäß § 1.1 angeführten Zweck verwendet werden. Konsenslose Zweckänderungen bilden einen wichtigen Kündigungsgrund gem. § 12.3 dieses Vertrages.*

*§ 1.2 Die Bestandnehmerin ist verpflichtet, im Rahmen der gesetzlichen Öffnungszeiten und unter Einhaltung des Arbeitszeitgesetzes das Bestandobjekt nach den Erfordernissen des Luftverkehrs und den Bedürfnissen der Fluggäste und der Fluggastbegleiter, jedoch mindestens täglich ab Öffnung der Sicherheitskontrollstellen bis zur letzten Flugbewegung zu öffnen bzw. je nach Flugplan und Verkehrsaufkommen auch früher zu öffnen bzw. länger offen zu halten. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gilt daher eine tägliche Mindestöffnungszeit von 05:00 bis 22:00 Uhr als vereinbart. Die Öffnungszeiten bzw. Änderungen der Öffnungszeiten des im Bestandgegenstand betriebenen Geschäfts können von der Bestandgeberin vorgeschrieben werden. Kürzere Öffnungszeiten bedürfen in jedem Einzelfall der schriftlichen Zustimmung der Bestandgeberin.*

.....

### **§ 2 Beginn und Ende des Bestandverhältnisses**

*§ 2.1 Der Bestandvertrag wird mit Wirksamkeit vom 01.02.2014 auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen und erlischt nach Ablauf dieser Bestanddauer am 31.01.2019 ohne weitere Kündigung. Eine konkludente Vertragsverlängerung über den genannten Endtermin hinaus ist einvernehmlich ausgeschlossen. Insbesondere ein allfälliges Zuwarten mit der Räumung des Bestandgegenstandes durch die Bestandgeberin stellt keine Zustimmung der Bestandgeberin zu einer Vertragsverlängerung dar. Der vereinbarte Endtermin 31.01.2019 wird durch Abschluss eines vollstreckbaren, notariellen Räumungsvergleiches bei Unterfertigung dieses Bestandvertrages abgesichert.*

### **§ 3 Bestandzins, Wertsicherung, Verzugszinsen und Kaution**

**§ 3.1 Der monatliche Bestandzins ist abhängig vom gesamten, von der Bestandnehmerin in dem gemäß § 1.1 genannten Bestandgegenstand erwirtschafteten Monatsnettoumsatzes (= Bruttoumsatz abzüglich USt.) und beträgt für Zeitschriften, Bücher usw. (Definition lt. Sortimentliste des Bestandvertrages, Beilage a)**

11% vom Monatsnettoumsatz bei einem Jahresnettoumsatz bis € 1.200.000,--  
12% vom Monatsnettoumsatz bei einem Jahresnettoumsatz bis € 1.400.000,--  
13% vom Monatsnettoumsatz bei einem Jahresnettoumsatz bis € 1.600.000,--  
14,5% vom Monatsnettoumsatz bei einem Jahresnettoumsatz bis € 1.800.000,--  
16% vom Monatsnettoumsatz bei einem Jahresnettoumsatz bis € 2.000.000,-- und  
17% vom Monatsnettoumsatz bei einem Jahresnettoumsatz über € 2.000.000,--,  
mindestens jedoch € 70,- pro m<sup>2</sup>/Monat.

*Unabhängig von der oben definierten Umsatzabgabe beträgt die Abgabe für Sortimente wie Getränke und Gift and Gadgets zusätzlich 20% vom erwirtschafteten Monatsnettoumsatzes (= Bruttoumsatz abzüglich USt.).*

*Einvernehmlich festgehalten wird, dass mit Erreichen der oben definierten Jahresnettoumsatzschwellen der jeweils nächst höhere Umsatzbestandzins-Prozentsatzsatz auf den gesamten erzielten Jahresnettoumsatz anzuwenden ist und gegebenenfalls nachverrechnet wird („Verrechnung ab dem ersten Euro“).*

*Der monatliche Mindestbestandzins beträgt somit bei einem Ausmaß von 86,69 m<sup>2</sup> insgesamt € 6.068,30 (exklusive 20% USt)*

*Die Bezahlung des monatlichen Mindestbestandzinses ist durch eine notarielle Vereinbarung über die Vollstreckbarkeit des Bestandzinses abzusichern.*

.....

### **§ 4 Allgemeine Nebenkosten**

**§ 4.1 Die Bestandnehmerin verpflichtet sich zur Bezahlung des auf den Bestandgegenstand entfallenden Nebenkostenanteils an den Gesamtnebenkosten im Verhältnis der Fläche des Bestandgegenstandes zur Gesamtfläche aller Bestandflächen des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet**

**§ 4.2 Im Einzelnen fallen insbesondere folgende allgemeine Nebenkosten an (demonstrative Aufzählung):**

- a) Bewachung
- b) Wasserversorgung, Kanal der allgemein zugänglichen Teile des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet
- c) Müllabfuhr, Abfallentsorgung der allgemein zugänglichen Teile des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet

- d) Reinigung der allgemein zugänglichen Teile des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet, wie z.B. Hallen, Stiegen und Gänge sowie deren Fenster, WCs
- e) Heizung, Klimatisierung, Belüftung und Beleuchtung der allgemein zugänglichen Teile des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet
- f) Grundsteuer
- g) Instandhaltung und Instandsetzung technischer Ausstattung und Gebäude
- h) Aufzüge
- i) Versicherungsbeiträge
- j) Verwaltungsbeiträge
- k) Schädlingsbekämpfung

§ 4.3 Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sind die allgemeinen Nebenkosten gemäß § 4 des Bestandvertrages im Bestandzins gemäß § 3.1 inkludiert und abgedeckt. Der Bestandgeberin steht es jedoch jederzeit frei, die allgemeinen Nebenkosten gemäß § 4 pauschaliert zuzüglich zum Bestandzins gemäß § 3.1 des Bestandvertrages zu verrechnen.

§ 4.4 Die einem bestimmten Bestandgegenstand direkt zuordenbaren Kosten werden gemäß § 5 des Bestandvertrages von der Bestandnehmerin dieses Bestandgegenstandes allein getragen.

#### § 5 Versorgung des Bestandgegenstandes mit Energie, Wärme, Kälte, Wasser und Abwasser

§ 5.1 Die Bestandnehmerin hat den Bedarf an Wärme, Kälte und elektrischer Energie über das von der Bestandgeberin zur Verfügung gestellte Versorgungsnetz zu decken.

§ 5.2 Die Kosten für die innerhalb des Bestandgegenstandes verbrauchte elektrische Energie werden gemäß dem Zählerstand oder, sofern dies im Einzelfall schriftlich vereinbart ist, pauschaliert berechnet.

§ 5.3 Die Kosten für die Versorgung des Bestandgegenstandes mit Wärme und Kälte werden in dem dessen Flächenausmaß entsprechenden Anteil an der Gesamtfläche oder am Gesamtrauminhalt aller Bestandflächen des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet, in Rechnung gestellt. Sofern ein Zähler vorhanden ist, was der Bestandgeberin freisteht, erfolgt die Abrechnung gemäß dem Zählerstand. Die Raumtemperatur darf von der Bestandnehmerin in keinem Raum unter 5° C abgesenkt werden.

§ 5.4 Das Wasser und Abwasser für den gewöhnlichen Verbrauch wird der Bestandnehmerin grundsätzlich dem Flächenausmaß des Bestandgegenstandes entsprechend zur Verrechnung gebracht. Sofern ein Zähler vorhanden ist, was der Bestandgeberin freisteht, erfolgt die Abrechnung gemäß dem Zählerstand.

.....

## § 12 Beendigung des Bestandverhältnisses

§ 12.1 Das Bestandverhältnis endet durch Auflösung aus wichtigem Grunde, Kündigung oder Ablauf einer bestimmten Vertragsdauer.

§ 12.2 Die Bestandgeberin ist unbeschadet der vereinbarten Bestanddauer berechtigt, das Bestandverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwei Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonats mit eingeschriebenem Brief zu kündigen, wenn dies zufolge Umbaues oder aus wesentlichen organisatorischen Gründen notwendig ist oder wenn aus Gründen des Flughafenbetriebes oder der Flugsicherung oder zufolge gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen der Bestandgegenstand abgeändert, entfernt oder sonst verwendet werden muss.

.....“

Für dieses Rechtsgeschäft wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 10. Februar 2014 vorläufig eine Gebühr in der Höhe von € 3.640,98 vorgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2016 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mitgeteilt, dass dieser Bestandvertrag mit 31. Mai 2015 aufgelöst wurde. Beigelegt wurde diesem Schriftsatz die Auflösungsvereinbarung vom 29. Mai 2015. Auch war diesem Schriftsatz eine Aufstellung der Aufwendungen für den Zeitraum 2/2014 bis 5/2015, aus der ersichtlich ist, dass für diese 16 Monate unter Berücksichtigung der Gutschriften ein Betrag von € 141.266,83 an Miete samt Nebenkosten aufgewendet wurde, beigelegt.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde der Beschwerdeführerin nunmehr mit endgültigem Bescheid vom 18. Oktober 2016 die Gebühr in der Höhe von € 2.975,77 vorgeschrieben. Diese Vorschreibung wurde wie folgt begründet:

„Berechnung der Bemessungsgrundlage:

Bestandzins, Umsatzmiete, Betriebskosten und Haftpfl. Versicherung für 02/2014 bis 05/2015 (16 Monate) laut Bekanntgabe	141 266,83
--	------------

Betriebskosten: Durchschnitt von 16 Monate = € 473,72 x 20 Mon..,	9 474,40
---	----------

Mindest-Bestandzins inkl. Ust laut Vertrag € 6068,30 x 20 + Ust x 20 Monate Restlaufzeit	145 639,20
---	------------

Haftpflichtversicherung p.Monat € 59,82 x 20 Monate Restlaufzeit	1 196,40
--	----------

Bemessungsgrundlage	297 576,83
---------------------	------------

Gemäß § 12.2 des Vertrages gilt der Vertrag als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen (36-faches Monatsentgelt).

*Auf Grund der dem Finanzamt vom 2.7.2016 übermittelten Rechnungen über das für den gegenständlichen Bestandgegenstand verrechnete Entgelt wurden für die Dauer nach der Auflösung die durchschnittlichen monatlichen Betriebskosten und Versicherungskosten ermittelt und das 36-fache Monatsentgelt der Gebührenbemessung zu Grunde gelegt. Für den monatlichen Bestandzins wurde der Mindestzins laut Vertrag herangezogen.“*

Am 23. November 2016 wurde von der Beschwerdeführerin ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist gestellt und gleichzeitig ein Antrag auf Gewährung der Verfahrenshilfe. Der Antrag auf Gewährung der Verfahrenshilfe wurde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 4. Mai 2017 als unbegründet abgewiesen. In der gegen den endgültigen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht:

*„Vorangestellt wird, dass der Bescheid in einem Punkt unserer Eingabe vom 02.07.2016 folgt, dass der Vertrag als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gilt. Diese Tatsache ist daher von der Beschwerde ausgenommen.*

*Vorausstellen wollen wir ebenso die Feststellung, dass wir in unserem Schreiben um Fristverlängerung vom 23.11.2016 auch einen Antrag zur Beziehung eines kostenlosen Rechtsanwaltes im Wege der Verfahrenshilfe ersucht haben, da es uns selbst als juristische Laien nicht ausreichend möglich ist, die Rechtslage darzustellen. Wir selbst sind derzeit nicht in der Lage, eigenen Rechtsschutz zu finanzieren.*

*Diesem Antrag wurde bis jetzt nicht entsprochen, daher legen wir hiermit auch unser Bedenken fest, ob hier verfahrensrechtlich richtig gehandelt wurde. Um aber Fisten nicht zu versäumen, legen wir in der folgenden Begründung unsere eigene selbst verfasste Schrift dar.*

*Es ist uns klar, dass Ihre Behörde nicht gesetzgebend ist. Trotzdem ist es uns ein Bedürfnis, die Erkenntnisse und die Meinungen anderer, die Materie kennenden Mitbürger mit dem Ziel kundzutun, dass diese Berechnungsmethode eine Änderung erfährt. Die Gebührenvorschreibungen und die daraus resultierenden Belastungen haben bereits so manchem Unternehmen die Überlebensfähigkeit genommen.*

*Besonders beachten Sie bitte den 3. Absatz unserer Beschwerdebegründung, in dem tatsächliche Rechendifferenzen in der Bemessungsgrundlage auffällig sind, die wir so nicht hinnehmen können.*

**Begründung:**

**Absatz 1:**

*Im erwähnten Gebührenbescheid wird eine Festsetzung gemäß der Bundesabgabenordnung BAO und die Berechnung gemäß dem Gebührengesetz 1957 GebG. Vorgenommen. Bei aller Sorgfalt haben wir in keinem dieser Gesetzeschriften eine Begründung gefunden, warum Bestandsverträge in Schriftform einer finanzamtlichen Gebühr unterzogen werden sollen. Mit Miet- und Bestandsverträgen zwischen Vermieter und Mieter haben normalerweise - außer staatliche und behördliche, öffentlich-rechtliche Stellen treten selbst als Vermieter oder Mieter auf (dann sind aber gerade diese erst recht*

*von den Gebühren befreit) - nichts zu tun und es entsteht öffentlichrechtlichen Stellen kein Arbeitsaufwand. Die Einhebung von Gebühren für beginnende oder abgeschlossene Mietverträge stellt in jedem Falle eine große zusätzliche Belastung für Mieter, ob privat oder geschäftliche Nutzung der Grund für den Abschluss ist. In einer Zeit wirtschaftlicher Krisen, in dem sich unser Land derzeit und auch schon länger befindet, ist das Festhalten an solchen Abgaben, die offensichtlich in Zeiten des Wiederaufbaues (siehe 1957) beschlossen wurden, eine Unverantwortlichkeit gegenüber seinen Bürgern.*

*Zur Anschauung schildern wir unseren eigenen Fall. Wir waren in der Zeit vom April 1982 bis zum 31. Mai 2015, also über einen Zeitraum von 33 Jahren hindurch der einzige Anbieter für Bücher und Zeitschriften im Abflugbereich des A.. Begonnen hatten wir mit einem Geschäft, durch die vielen Ausbauten und Erweiterungen endeten wir mit insgesamt 6 Shops. Diese vielen Um- und Ausbauten bedingten aber auch oftmalige Umzüge, Verlegungen und Neueröffnungen, die uns auferlegt wurden. Für alle der fast immer kurzfristigen Verträge mussten wir jeweils neu Gebühren bezahlen.*

*Zum besseren Verständnis mit welchen Hürden wir kämpften, möchten wir noch erwähnen, dass das Zustandekommen eines Mietvertrages mit der B.G nur unter der Bedingung einer Unterfertigung eines Vorweg-Räumungsvergleiches möglich war. Abgesehen davon, dass hier möglicherweise eine Sittenwidrigkeit vorliegt, mussten wir diesen gegen uns gerichteten, notariellen Akt noch selbst finanzieren, was an Kuriosität kaum zu überbieten ist. Schlussendlich haben die beiden Gesellschafter der Bf ihre gesamten Einlagen, die zur Sicherung hinterlegt wurden, eingebüßt.*

*Über 33 Jahre hindurch hat unsere Firma Bf mit starkem persönlichem Einsatz die Buch- und Zeitschriftenhandlungen am A. geführt. Im Zuge der chaotischen Ereignisse rund um den Neubau des Terminals 3 und die Vergabe weiterer sowie Verlängerung bestehender Mietverträge wurden die Mietabgaben mehrere Male wesentlich erhöht. Es entstand nach und nach die Notlage, dass die übermäßig hohen Mietzahlungsforderungen dieser neueren Verträge am A., auf welchem letztlich sämtliche Geschäftstätigkeiten unserer Firma bis Mai des Jahres 2015 lukriert wurden, nicht mehr durch den Geschäftsbetrieb gedeckt werden konnten. Eine Anpassung an die durch Passagierfrequenzänderungen und unvorhersehbarer Entwicklungen auf dem neugebauten Terminal sich ergebenden Rentabilitätsberechnungen wurde stets vom a-Management abgelehnt. Durch diese Berechnungen ersichtlich notwendige Änderungen der Mietberechnungsnormen und dadurch Reduzierung der Mietenhöhe wurde viele Male stets mit dem Argument auf die Undurchführbarkeit wegen der Überprüfung durch den Rechnungshof ausgeschlossen. Die durch die ungewöhnlich hohen Mietkosten durch Mindestzins und Umsatzmiete entstandenen Gebühren der immer wieder kurzfristigen Verträge trugen noch das Ihre zu den immer höher werdenden Verlusten bei. Dadurch wurde unsere Firma in den Ruin getrieben. Die neuen Mieter, die seit Juni 2015 alle unsere bis dahin von uns betriebenen Buchhandels- und Zeitschriftenshops am A. (nach der Auflösung unserer Verträge) übernommen haben, kamen sehr wohl in den Genuss wesentlich günstiger Mietberechnungen. (Nach den Verträgen dieser Firma mit dem A. hätte sich, wären uns*

die gleichen Konditionen gewährt worden, unsere Jahresmiete um ca. EUR 140.000 ((sic!)) verringert. Das ist nur die Summe, die sich die Nachfolgemieter gegenüber unseren Konditionen erspart haben.) In diesem Zusammenhang sei besonders darauf hingewiesen, dass es Herrn G. als Gesellschafter, somit Inhaber, und Herrn F. als Geschäftsführer in erster Linie darum ging, allen unseren (ca. 30) Mitarbeitern einen reibungslosen und verlustlosen Übergang zu Ihrem neuen Dienstgeber und Betreiber unserer früheren Buchhandlungen zu gewähren, sowie auch eben diese Buch- und Zeitschriftenhandlungen in einem reibungslosen Vorgang an die neuen Betreiber zu übergeben. DIES IST UNS AUCH SO GELUNGEN! Wenn auch unter Verlust aller angesparten Eigenmittel der Gesellschafter. Ein Insolvenzverfahren hätte sicherlich zur Folge gehabt, dass auf Z. Internationalem a der Betrieb von 6 Flughafenbuch- und Zeitschriftenhandlungen großen Störungen und Schließungen unterlegen wäre, kein aktuelles journalistisches Informationsangebot vorhanden gewesen wäre. Ein enormer Imageschaden wäre die Folge gewesen, durch die Auswirkungen auf Z. Passagiere, Österreichern und ausländischen Gästen, sowohl für den a als auch umso mehr für das Ansehen der U.. Um diese unsere ehrlichen Bemühungen, ein Insolvenz-Szenario im Interesse aller zu verhindern, haben die Gesellschafter auf alle ihre Ersparnisse aus 50jähriger Berufstätigkeit verzichtet und diese Gelder, die bereits verpfändet für Investitionskredite seit Jahren und teils auch Jahrzehnten auf Banken vorlagen, für die Abdeckung von Forderungen eingesetzt. Nach 33 Jahren erfolgreicher Arbeit auf dem Informations- und Buchsektor wurde dieses unser Unternehmen durch für seine Branche weit überhöhte Forderungen an Beteiligung des Vermieters B.G mittels Mindest- und Umsatzmiete und den daraus resultierenden immer wiederkehrenden hohen Rechtsgeschäftsgebühren in den Ruin getrieben.

Wir stellen den Antrag, den Gebührenbescheid für dieses Rechtsgeschäft aufzuheben, weil Bestandsverträge solcher Art für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit keinem Aufwand und Bearbeitung verbunden sind, eine schwere Belastung für die Wirtschaft sowie auch für private Haushalte darstellen und in jedem der zur Festsetzung angeführten Gesetzestexte die Begründung für die Berechtigung der Gebühr nicht vorhanden ist und daher fehlt. Die durch ein Mietverhältnis entstehenden weiteren Steuern und Abgaben sind finanzrechtlich erfasst und begründet.

Absatz 2:

Im Falle, dass dieser Argumentierung nicht gefolgt wird, stellen wir den Antrag, aus der Berechnung der Gebühr die Einbeziehung der gesetzlichen Umsatzsteuer herauszunehmen und die Berechnung vom Nettobetrag der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen. Das Einholen einer Gebühr auf geleistete Steuerbeträge entspricht einer Doppelbesteuerung, die schwer zu argumentieren ist. Außerdem ist es aufgrund des Mehrwertsteuersystems für Unternehmen möglich, die Umsatzsteuer von Mieten als Vorsteuer wieder abzuziehen. Das heißt, es wird hier eine Gebühr auf letztendlich gar nicht geleistete Beträge vorgeschrieben. Demgegenüber ist so ein Vorsteuerabzug Privatpersonen, die Verträge in überwiegenden Fällen für Wohnraum abschließen, nicht

möglich. Diese müssen also doppelt zahlen: die UST und die Vertragsgebühr an das Finanzamt für Gebühren. Gerade aber diese Privatpersonen trifft es in sicher 90% aller Fälle hart, dass hier eine Doppelbesteuerung vorliegt und es ist eine harte Ungerechtigkeit den privaten Haushalten gegenüber.

In dem Bescheid vom 19. Oktober 2016 zu Erfassungsnummer y/x heißt es in der Begründung: „Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.“ Es scheint, dass die Behörde hier schon das Zeichen gesetzt hat, dass sie mit unserer Argumentation übereinstimmt. Wir wiederholen unseren Antrag, bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nach der BAO und dem GebG die Höhe der Umsatzsteuer unberücksichtigt zu lassen.

Absatz 3:

Im Falle, dass den oben beschriebenen Argumentierungen nicht Folge geleistet wird, stellen wir den Antrag, der nachstehenden Argumentation zur Gutschrift bisher zu hoher Abgaben zu folgen und stattzugeben. Im Falle der Anerkennung unseres zweiten Punktes bezüglich Unberücksichtigung der Umsatzsteuer, ersuchen wir, diese sinngemäß auch auf den nachfolgenden Teil der Beschwerde mit anzuwenden.

Mit Datum vom 10. Februar 2014 erhielten wir einen Gebührenbescheid mit der vorläufigen Festsetzung gem. § 200 Abs. 1 BAO über EUR 3.640,98. Die Vorläufigkeit begründet sich aufgrund der ungewissen Höhe der wiederkehrenden Leistungen und auch der Ungewissheit der jederzeit kündbaren Dauer des Bestandvertrages. In unserer Eingabe vom 02.07.2016 wurden das tatsächlich erfolgte Ende des Bestandvertrages mit 31.05.2015 festgelegt und die während des Zeitraumes der Vertragslaufzeit angefallenen Leistungen (EUR 141.266,83) bekanntgegeben. Dafür wäre nach der derzeitigen Auslegung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z.1 GebG 1957 eine Gebühr in Höhe von EUR 1.412,67 vorzuschreiben gewesen.

Der Gebührenbescheid vom 18.10.2016 legt darüber hinaus eine Hochrechnung für weitere 20 Monate in der Höhe von EUR 156.310,00 und schreibt für diese Hochrechnung einen Anteil an der mit EUR 2.975,77 festgesetzten Gebühr in der Höhe von EUR 1.563,10.

Diese Vorschreibung entspricht nicht der tatsächlichen Dauer des Bestandvertrages und dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und entbehrt daher der Grundlage.

Wir beziehen uns in diesem Falle auf die Richtlinie des BMF vom 22.02.2007, BMF-010206/0201-VI/5/2006 gültig ab 22.02.2007, GebR, Gebührenrichtlinien, Punkt 28.3.2.2.3., Randziffer 714.

Ebenso beziehen wir uns auf § 21 der BAO, der unter Abs. 1 besagt: Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes

maßgebend. Bereits in unserer Eingabe vom 02.07.2016 haben wir auf diesen Inhalt hingewiesen.

Die BAO wird zur Begründung für die Festsetzung der Gebühr angeführt. § 21 ist in grundsätzlicher Rangordnung höher und über den weiteren Paragraphen. Das GebG erscheint uns und ist sicher im Range dem vorherigen Grundsatz des § 21 BAO untergeordnet. Der tatsächlich nach Beendigung des Bestandvertragsverhältnisses ausgestellte Gebührenbescheid mit einer endgültigen Festsetzung muss dem wahren wirtschaftlichen Gehalt folgen und der bedeutet, dass für das Mietverhältnis in der gesamten Laufzeit die dem Finanzamt für Gebühren gemeldeten Miet- und weiteren Kosten in Höhe von EUR 175.981,39 aufgewendet wurden. Die äußere Erscheinungsform ist die auf unbestimmte Zeit abgeschlossen geltende Vereinbarung. Der wahre wirtschaftliche Gehalt ist die dem Finanzamt bei Erlass des Bescheides bekannt gewesene wahre Dauer des Bestandverhältnisses.

Die Abgaben für ein- und dieselbe Bestandsfläche der weiteren Monate werden durch die Bestandsverträge des nachfolgenden Unternehmens getragen. Eine mehrfach mit Gebühren erfolgte Besteuerung der selben Fläche für die selben Zeiten würde auch ein wider die guten Sitten fragliches Unterfangen staatlicher Bereicherung bedeuten.

Wir stellen daher den Antrag auf Gutschrift des Teiles der festgesetzten Gebühr in der von uns in obiger Begründung angegebenen Höhe, die auf Ihrem Bescheid wie folgt angegeben wird:

Betriebskosten: Durchschnitt von 16 Monate = € 473,72 x 20 Mon., = 9.474,40

Mindest-Bestandzins inkl. Ust laut Vertrag € 6068,30 x 20 + Ust  
x 20 Monate Restlaufzeit = 145.639,20

Haftpflichtversicherung p.Monat € 59,82 x 20 Monate Restlaufzeit = 1.196,40

Zusammen also Bemessungsgrundlage = € 156.310,00, ergibt eine Abgabengutschrift in Höhe von € 1.563,10.

Wir ersuchen Sie, geschätzte Damen und Herren des Finanzamtes, unsere Argumente zu prüfen und in unserem Sinne, zum Wohle unser aller Mitbürger, zu folgen und unseren Anträgen stattzugeben.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Mai 2017 wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Diese Beschwerdevorentscheidung enthält folgende Begründung:

„Gemäß § 33 TP 5 GebG 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, einer Gebühr. Die Gebühren nach dem Gebührengesetz sind nicht Entgelt für eine entsprechende Leistung, sondern öffentliche Abgaben, bei denen die Verhältnismäßigkeit einer allenfalls gegenüberstehenden Verwaltungstätigkeit nicht von Belang ist.“

*Hat der Bestandnehmer dem Bestandgeber die auf den Bestandzins entfallende USt zu ersetzen, ist diese in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.*

*Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist dort kein Raum, wo sich die Steuerpflicht allein an die Beurkundung eines Rechtsgeschäftes knüpft (VwGH 27.1.1983, 81/15/0121, 8.11.1973, 1090/73). Im Bereich des Gebührenrechtes tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund, weil die steuerbaren Tatbestände im Wesentlichen an die äußere formalrechtliche Gestaltung anknüpfen (VwGH 14.4.1986, 85/15/0324, 85/15/0332). Eine nachträgliche Aufhebung oder das Unterbleiben der Ausführung eines bereits zu Stande gekommenen Rechtsgeschäftes vermag die Gebührenschuld nicht aufzuheben (§ 17 Abs. 5 GebG). Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“*

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird ausgeführt:

*„Wir haben in dieser Sache einen Antrag auf Verfahrenshilfe gestellt, der mit Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes leider abgelehnt wurde. Daher können wir unsere Meinung und Auffassung hier nur als juristische Laien, aber mit dem gesunden Menschenverstand darlegen. Für ein wirtschaftliches Überleben, nicht nur für unser Unternehmen, sondern weit darüber hinaus für viele Unternehmer-Kollegen, und damit für den Wirtschaftsstandort Österreich, ist eine Entscheidung im Sinne unserer Bedenken gegen die derzeitige Praxis der Vergebührungsbescheide eine wichtige Antwort auf viele Fragen. Und darüber hinaus ein Beitrag zur Sicherung von Unternehmen und deren Arbeitsplätzen.*

*Zusätzlich zu den Begründungen in unserer Beschwerde vom 26.01.2017 nehmen wir hier auch Stellung zu den in Ihrer Begründung zur Beschwerdevorentscheidung angegebenen Argumenten.*

Darin lesen wir:

*„Gemäß § 33 TP 5 GebG 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, einer Gebühr. Die Gebühren nach dem Gebührengesetz sind nicht Entgelt für eine entsprechende Leistung, sondern öffentliche Abgaben, bei denen die Verhältnismäßigkeit einer allenfalls gegenüberstehenden Verwaltungstätigkeit nicht von Belang ist.“*

*Bei genauem Studium des Gebührengesetzes - das aus dem Jahre 1957 besteht - findet sich nirgendwo eine Erklärung oder Begründung für die Abgabenfestsetzung im Falle von Bestand- (Miet-) Verträgen. Ihrer Angabe entnehmen wir, es sei eine öffentliche Abgabe. Welches öffentliche Interesse hat die österreichische Öffentlichkeit am Zustandekommen von Rechtsgeschäften in Form von Bestandverträgen? Ein Interesse an solchen Verträgen können wohl nur die beteiligten Personen, ob private oder juristische, haben. Die anderen Bestimmungen dieses Gebührengesetzes beziehen sich insgesamt auf Fälle von Tätigkeiten, in denen sehr wohl eine gegenüberstehende Verwaltungstätigkeit erfordert wird. Wir bekräftigen daher die Auffassung, dass eine Einholung von Gebühren für den*

*Abschluss von Mietverträgen durch kein öffentlich-rechtliches Interesse zu vertreten ist. Eine solche Einhebung von Gebühren ist uns in anderen Ländern der Europäischen Union nicht bekannt und belastet daher im Besonderen die Bürger unseres Landes sowie die Wirtschaft Österreichs gegenüber anderen Unionsländern. Wir ersuchen daher das geschätzte Bundesfinanzgericht, in seiner Entscheidung im Besonderen auf die Begründung der (bisherigen) Notwendigkeit einer solchen Abgabenregelung - die offensichtlich aus dem Zeitpunkt der Schaffung dieses GebG's im Jahre 1957 besteht, also sicherlich zum Zwecke der Schaffung von Mitteln zur Finanzierung des damals notwendigen Wiederaufbaues erschaffen wurde - erklärend einzugehen. Eine solche Erklärung können wir dem oben zitierten Text der Beschwerdevorentscheidung nicht entnehmen und unsere Auffassung geht dahin, dass Gesetze zum Zwecke ihrer Gültigkeit und Anwendbarkeit auch erklär- und begründbar sein müssen. Wir ersuchen also nochmals um die entsprechende Begründung.*

*Des Weiteren lesen wir:*

*„Hat der Bestandnehmer dem Bestandgeber die auf den Bestandzins entfallende USt zu ersetzen, ist diese in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“*

*Wir verweisen auf unsere Argumente in Absatz 2 unserer Beschwerde vom 26.01.2017. Seit der Erschaffung des GebG's aus 1957 haben sich die steuerlichen Gegebenheiten bezüglich Umsatzsteuern wesentlich verändert und dies schafft im Zusammenhang mit einer Gebühr eine Ungleichbehandlung von privaten Haushalten zu Unternehmerverträgen, wie dort bereits erläutert. Außerdem entspricht tatsächlich eine Gebühr, die von einem Finanzamt auf zu entrichtende Steuern eingehoben wird, einer Doppelbesteuerung und somit einer unseriösen Vorgangsweise.*

*Wir lesen weiter in Ihrer Begründung:*

*„Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist dort kein Raum, wo sich die Steuerpflicht allein an die Beurkundung eines Rechtsgeschäftes knüpft (VwGH 27.1.1983, 81/15/0121, 8.11.1973, 1090/73).“*

*Wohlgemerkt, hier wird von Steuerpflicht gesprochen, was unsere Argumentation im vorherigen Absatz zu Doppelbesteuerung unterstreicht. Dass für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Raum sei, ist eine fatale Feststellung, geht es ja hier nicht alleine um „die Wirtschaft“, sondern auch um die privatwirtschaftlichen Verhältnisse jedes Mitbürgers, eben auch jedes kleinen Arbeiters oder Angestellten, der sich z.B. Wohnraum mieten möchte und dafür aufgrund von Mietverträgen zusätzliche Belastungen auf sich nehmen muss. Auch für diese Gruppe, wie eben für alle Mitbürger gilt in allen Lebensbereichen und -bestimmungen die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu berücksichtigen - und dies besonders unterstützend zu berücksichtigen von Behörden, Ämtern und Gesetzen.*

*Auf die angeführte Entscheidung VwGH 27.1.1983, 81/15/0121 werden wir nach Zitat des nächsten Textabsatzes eingehen. VwGH 8.11.1973, 1090/73 erscheint uns als nicht*

*schlüssig passend zu unserem Thema, bzw. sogar unterstützend unserer Argumentation zu folgendem Absatz.*

*Wir fahren fort mit der Lesung ihrer Begründung anlässlich der Beschwerdevorentscheidung:*

*„Im Bereich des Gebührenrechtes tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund, weil die steuerbaren Tatbestände im Wesentlichen an die äußere formalrechtliche Gestaltung anknüpfen (VwGH 14.4.1986, 85/15/0324, 85/15/0332).“*

*Beginnend mit unserer Argumentation zu diesem Absatz fällt uns zuerst einmal die Aussage „steuerbare Tatbestände“ auf. Also wird hier erklärt, dass es sich hier um eine Steuer handelt, nicht einfach von einem Begriff „Gebühren“ ausgegangen wird.*

*Die als Beispiele angegebene Entscheidung zu VwGH 14.4.1986, 85/15/0324, 85/15/0332 scheint uns nicht schlüssig passend zu dem Thema unserer Rechtssache. Die Aussage des dort angegebenen Rechtssatzes „Das GebG knüpft die Gebührenpflicht an äußere formale Tatbestände, sodaß es im besonderen bei der Beurteilung der Gebührenpflicht für eine Eingabe nicht darauf ankommen kann, ob der in dieser Eingabe enthaltene Antrag auch geeignet ist, eine Amtshandlung auszulösen“ unterstützt allerdings unsere Begründungsausführung im nachfolgenden Absatz.*

*Laut Ihrer Aussage knüpft sich die Steuerpflicht an die Beurkundung eines Rechtsgeschäftes. Die so bezeichnete Beurkundung erfolgte mit dem Bestandsvertrag am 15. Jänner 2014. Gemäß § 21 der BAO, Absatz 1 wird besagt, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist. Der zitierte Stammrechtssatz der Entscheidung VwGH 27.1.1983, 81/15/0121 erklärt: „Wo sich die Abgabepflicht allein an die Beurkundung eines Rechtsgeschäftes knüpft, ist für eine wirtschaftliche Betrachtung dieses Tatbestandes iSd § 21 BAO kein Raum.“*

*Demzufolge hätte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an die äußere, formalrechtliche Gestaltung anknüpfen müssen und in Ihrem Bescheid vom 10. Februar 2014 die angegebene Grundmiete in der angemessenen Berechnungsgrundlage für einen unbefristeten Vertrag zur Berechnung und Beurkundung einer Festsetzung des Gebührenbescheides heranziehen müssen und damit der Abgabepflicht für die Beurkundung des Rechtsgeschäftes Genüge getan. Dies hat das Finanzamt nicht so getan, sondern nur eine „vorläufige Festsetzung“ erstellt, die sich aber dem Grunde nach der äußeren, formalrechtlichen Gestaltung richtet, somit die Beurkundung dieses Rechtsgeschäftes war und nach dieser/diesem erstellt wurde. Aber eben nur eine „vorläufige Festsetzung“.*

*Das Finanzamt selbst wollte also für eine spätere endgültige Festsetzung im Nachhinein die entsprechenden Daten einholen, was auch letztlich zu dem nun teilweise bekämpften Gebührenbescheid vom 18.10.2016 geführt hat. Das heißt: das Finanzamt selbst hat unter Umgehung des oben zitierten Stammrechtssatzes des VwGH die Einholung des wahren wirtschaftlichen Gehalts gefordert und nach diesem seinen Bescheid erstellt. Das*

*Finanzamt hat sich nicht an die Vorgabe der Beurkundung eines Rechtsgeschäftes an die äußere formale Gestaltung gehalten, sondern es wollte den wahren wirtschaftlichen Gehalt ergründen und nach diesem seinen Gebührenbescheid berechnen und erstellen. Das bedeutet aber auch, dass das Finanzamt im Bewusstsein der Tatsache ist, dass für die gesamte Laufzeit dieses Vertrages eben nur die bekanntgegebenen Leistungen erbracht wurden. Fiktive Kosten für eine Restlaufzeit können daher nicht in den Gebührenbescheid mit einbezogen werden, weil sie auch nicht geleistet und nicht vorgeschrieben wurden. Im Bewusstsein der Tatsache, dass nach Aufforderung die gesamt geleisteten Kosten für die gesamte Laufzeit von unserer Seite bekanntgegeben wurden, dürfen nicht fiktive Zusatzkosten zur Gebührenbemessung hinzu gezogen werden. Ich zitiere aus VwGH 8.11.1973, 1090/73: „Denn eine Gebührenpflicht für ein Rechtsgeschäft, das nicht (gültig) zustande kam, ist im Gesetz nicht vorgesehen.“*

*Nachdem das geschätzte Finanzamt nun einen Gebührenbescheid, nämlich keinen vorläufig festgesetzten, sondern einen endgültigen erstellt hat, hat es in diesem im Wissen der für die gesamte Laufzeit des beurkundeten Vertrages von uns gemeldeten und überprüften Beträge an errichteten Abgaben die Gebühren zu berechnen und darf im Wissen der tatsächlichen Kosten für diesen Vertrag auch nur aus diesen die Gebührenpflicht ableiten. Auch für die Dauer von 36 Monaten sind aus diesem Vertrag keine höheren Abgaben entstanden.*

*Hier verweisen wir nochmals auf unsere gegenständliche, diesem Verfahren zugrunde liegende Beschwerde vom 26. (29.) Jänner 2017, in der auch alle genauen Summen zu unserer Eingabe aufgeführt und nachzulesen sind.*

*Wir fahren weiterhin fort mit unserer Lesung Ihrer Begründung anlässlich der Beschwerdevorentscheidung:*

*„Eine nachträgliche Aufhebung oder das Unterbleiben der Ausführung eines bereits zu Stande gekommenen Rechtsgeschäftes vermag die Gebührenschuld nicht aufzuheben (§ 17 Abs. 5 GebG). Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“*

*Dem Hinweis auf § 17 GebG gehen wir nach und lesen aus diesem:*

*(Abs. 1) 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.*

*Der Inhalt der Schrift der Auflösungsvereinbarung vom 29.05.2015 unter Bezugnahme auf den hier betroffenen Bestandsvertrag war dem Finanzamt in dem am 18. Oktober 2016 ergangenen Bescheid bewusst und hätte daher zum Urkundeninhalt gezählt werden müssen.*

*(Abs. 2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.*

*Wenn also das Finanzamt von der Annahme ausgeht, dass es für den vorläufigen Bescheid vom 10. Februar 2014 keine deutliche Entnehmung der bedeutsamen Umstände zur Festsetzung der Gebühren finden konnte, so hat es nun durch unsere genauen Angaben den Gegenbeweis erhalten und nach diesem in Ihrem Gebührenbescheid vom 18. Oktober 2016 zu bewerten, der dann eben (auch) nach Abs. 1 und 2 nach der Höhe der gemeldeten tatsächlichen Abgaben im Vertragszeitraum zu bemessen ist.*

*(Abs. 3) Der Umstand, daß die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.*

*Dieser Absatz weist wieder darauf hin, was wir im oberen Absatz beschrieben haben, wonach der Bescheid vom 10. Februar 2014 unter Heranziehung der Grundmiete und der unbegrenzten Dauer des Vertrages erstellt hätte werden können. Das Finanzamt hat sich aber entschlossen, zu einem späteren Zeitpunkt den wahren wirtschaftlichen Gehalt zu fordern und muss daher § 17 Abs. 1 und 2 berücksichtigen und kann keine fiktiven Kosten zur Gebührenberechnung hinzuziehen.*

*Aufgrund der beschriebenen Lage der Gebührenberechnung trifft daher § 17 Abs. 5 GebG nicht auf unseren Fall zu.*

*Gleichzeitig mit diesem Vorlageantrag werden auch solche für die Erfassungsnummer y/y, y/z und y/x eingebracht.*

*Erwähnen möchten wir auch, dass unsere Erfahrung mit allen bisherigen Gebührenbescheiden und eben auch mit den unter diesen dreien Nummern geführten uns zeigt, dass im Finanzamt für Gebühren nicht einheitlich im Umgang mit der Berechnung zur Erstellung von Bescheiden vorgegangen wird. Verschiedene Teams kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen. Das bedeutet aber auch, dass ein mit der Sache nicht vertrauter Bürger gar nicht nachvollziehen kann, ob er einen richtig erstellten Bescheid in Händen hält.“*

## **Erwägungen**

Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Diese Verfassungsbestimmung stellt den Angelpunkt für das im B-VG normierte Verhältnis zwischen Gesetz und Vollziehung dar. Damit ist – als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips – die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (Legalitätsprinzip; siehe Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 6. Aufl. Wien 1988, Rz 569).

Dass Art. 18 B-VG ausdrücklich nur von der Verwaltung spricht und die Gerichtsbarkeit nicht nennt, ist historisch zu erklären; an der Geltung des Legalitätsgrundsatzes für die Justiz bestand bei der Schaffung des B-VG längst kein Zweifel mehr. Dass das Legalitätsprinzip auch für die Gerichtsbarkeit gilt, kann nicht ernstlich bestritten werden (siehe Walter-Mayer, Grundriss, Rz 572 unter Verweis auf Art. 140 B-VG) und entspricht herrschender Lehre (vgl. Öhlänger, Verfassungsrecht, 8. Überarb. Aufl., Rz 625). Die

Gerichte sind – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen der Gesetze in der jeweils geltenden Fassung so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören (vgl. BFG, 10.8.2016, RV/5100956/2016).

Das Gebührengesetz 1957 stellt eine Wiederverlautbarung des Gebührengesetzes 1946 dar. Dieses und damit auch das geltende Gebührengesetz gehen auf das provisorische Gebührengesetz 1850 und den zugehörigen Gebührentarif zurück, welcher allein (nicht aber der Text des Gesetzes) als „Allgemeiner Gebührentarif 1925“, BGBI 1925/208, neu verlautbart wurde (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 1 GebG, Rz 1 mit Verweis auf VwGH 17.9.1979, 1563/79).

In der Gesetzespraxis werden mit „Gebühren“ öffentlich-rechtliche Leistungen verschiedener Art bezeichnet, sodass in jedem einzelnen Fall festgestellt werden muss, ob darunter Abgaben (Steuern) oder Gebühren im engeren Sinn gemeint sind (Fellner aaO, § 1 GebG, Rz 9 mit Verweis auf VfGH 15.12.1960, B 487/59 und VwGH 27.2.1997, 97/16/0003).

Im Gegensatz zu den Gebühren im engeren Sinn sind die Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 nicht Entgelt für eine entsprechende Leistung, sondern öffentliche Abgaben (bei denen die Verhältnismäßigkeit einer allenfalls gegenüberstehenden Verwaltungstätigkeit nicht von Belang ist). Unter Abgaben im Sinne des Finanzverfassungsgesetzes 1948 sind Geldleistungen zu verstehen, deren Ertrag dem Bund oder einer anderen Gebietskörperschaft zufließt. Unter öffentlichen Abgaben sind alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen zu verstehen, die kraft öffentlichen Rechts zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften zur Besteitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen auferlegt werden, die die Tatbestände der materiellen Abgabengesetze erfüllen, wobei die die Leistung begründenden Tatbestände nach Grund und Höhe bestimmt sein müssen. Die Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes sind Steuern (ohne Gegenleistung der Gebietskörperschaft), auch wenn manche Stempelgebühren mit einer Inanspruchnahme der Verwaltung im Zusammenhang stehen (vgl. Fellner aaO, § 1 GebG, Rz 10 und die dort zitierte Judikatur).

Der Abgabencharakter dieser Gebühren steht im Hinblick auf ihre in den Finanzausgleichsgesetzen vorgenommene Qualifikation als ausschließliche Bundesabgaben außer Zweifel.

Rechtsgeschäfte unterliegen nach Maßgabe der Bestimmungen des III. Abschnittes des Gebührengesetzes 1957 (Gebühren für Rechtsgeschäfte) einer Hundertsatzgebühr. Die einzelnen, im Falle ihrer Beurkundung der Gebühr unterliegenden Rechtsgeschäfte sind im Tarif des § 33 GebG taxativ aufgezählt. Das Gebührengesetz 1957 knüpft in Ansehung des Abschlusses von Rechtsgeschäften an das Vertragsrecht des bürgerlichen Rechts an (vgl. Fellner aaO, § 1 GebG, Rz 22 und die dort zitierte Rechtsprechung).

In Beachtung des Grundsatzes des Art. 18 B-VG, der eine strikte Bindung an die Gesetze vorsieht, hatten die Abgabenbehörden sowie das Bundesfinanzgericht daher auch im gegenständlichen Fall diese in Geltung stehenden Normen anzuwenden.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 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, 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. Bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften – wie beim Bestandvertrag – entsteht die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Für die Frage des Vorliegens einer Urkunde im Sinne des Gebührengesetzes ist lediglich die Unterfertigung eines hand- oder maschinengeschriebenen oder vorgedruckten Textes erforderlich (vgl. VwGH 19.2.1992, 91/15/0087). Nach dem aktenmäßigen Erscheinungsbild ist das Rechtsgeschäft mit der Leistung der Unterschrift der beiden Vertragsparteien am 15. Jänner 2014 zustande gekommen. Damit ist zu diesem Zeitpunkt für das zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäft Bestandvertrag die Gebührenschuld entstanden.

Nach § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren 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.

Die nach § 17 Abs. 1 GebG für die Beurteilung der Gebührenschuld maßgebliche Urkunde ist im Beschwerdefall der Bestandvertrag vom 15. Jänner 2014. In diesem Bestandvertrag wird auf keine weiteren Schriften (außer den Beilagen) verwiesen, welche damit zum Urkundeninhalt zählen könnten. Auf keinen Fall kann in dem Bestandvertrag auf die Auflösungsvereinbarung vom 29. Mai 2015 Bezug genommen werden, da bei Abschluss des Bestandvertrages noch nicht an eine Auflösungsvereinbarung gedacht worden war. Für die Beurteilung der Gebührenschuld ist daher nur der Inhalt des Bestandvertrages vom 15. Jänner 2014 maßgeblich.

Das Rechtsgeschäft unterliegt also so der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zu Grunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde auch nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist.

Laut seinem eingangs auszugsweise aufgezeigten Inhalt enthält der verfahrensgegenständliche Vertrag eine Einigung zwischen der Bestandgeberin und der Beschwerdeführerin darüber, dass eine bestimmte, genau definierte, unverbrauchbare Sache („Objekt 1, Lokale: Raum c Verkaufslokal mit 81,33 m<sup>2</sup> und Raum Ca Nebenraum,

Gard. mit 5,36 m<sup>2</sup>) auf eine bestimmte Zeit gegen einen bestimmten Preis zum Gebrauch überlassen werden soll. Dass dieses nicht beabsichtigt war, geht aus diesem Inhalt in keiner Weise hervor. Im Sinne der vorstehenden Ausführungen liegt somit ein Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG vor.

Dass von den Vertragsparteien ein Bestandvertrag abgeschlossen wurde, steht außer Streit.

Nach diesem § 33 TP 5 Abs. 1 GebG beträgt die Gebühr für Bestandverträge nach dem Wert im Allgemeinen 1 v.H.. Der Begriff des „Wertes“ ist im Gesetz nicht definiert, jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur die Auffassung vertreten, dass zum „Wert“ alle jene Leistungen zählen, die der Bestandnehmer erbringen muss, um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen.

Als Bestandzins sind also jene Leistungen anzusehen, die der Bestandnehmer nach dem Inhalt der Urkunde für die Nutzung des Bestandobjektes aufwendet oder künftig aufwenden muss. Grundsätzlich sind somit die Betriebskosten und weiter alle jene Kosten, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Bestandsache erleichtern oder der Sicherung dienen in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Es sind alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist grundsätzlich ein umsatzabhängiger Bestandzins vereinbart, wobei jedoch ein Mindestbestandzins festgelegt ist. Der umsatzabhängige Bestandzins steht im Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld mit seinem Betrag jedoch nicht fest. Ebenso steht der Betrag für die Nebenkosten, zu deren Zahlung sich die Beschwerdeführerin im Bestandvertrag verpflichtet, noch nicht fest. Es sind diese Kosten grundsätzlich zu schätzen.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Hat bei einem umsatzabhängigen Bestandzins im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Bestandverhältnis noch nicht einmal einen Monat bestanden, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, welche die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht.

Ist die Ungewissheit beseitigt, so ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Da zum Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld weder der umsatzabhängige Bestandzins noch die Nebenkosten mit ihren genauen Beträgen feststanden, erfolgte vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu Recht eine vorläufige Festsetzung mit geschätzten Beträgen. Der umsatzabhängige Bestandzins wurde dabei vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem

Mindestbestandzins angesetzt. Es wird nicht bestritten, dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit diesem Ansatz den tatsächlichen Verhältnissen nahe gekommen ist.

Aus der Vertragsurkunde geht hervor, dass die Beschwerdeführerin gehalten war, der Bestandgeberin neben dem Bestandzins auch die im Vertrag genannten Nebenkosten zu bezahlen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin auch Nebenkosten zu entrichten hatte, geht also aus der Vertragsurkunde hervor. Dass dort die Höhe der Nebenkosten nicht festgesetzt worden war, vermag an der Tatsache, dass sie von der Beschwerdeführerin zu entrichten waren und dass sie daher einen Teil der Bemessungsgrundlage zu bilden hatten, nichts zu ändern. Im Rahmen der amtlichen Ermittlungspflicht war das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel verhalten, die Höhe dieser von der Beschwerdeführerin zu bezahlenden Nebenkosten ebenso wie den umsatzabhängigen Bestandzins von Amts wegen zu ermitteln (vgl. VwGH 12.7.1962, 175/62).

Der entsprechende Absatz in dem zuletzt genannten Erkenntnis lautet:

*„Schließlich wendet der Beschwerdeführer auch noch ein, daß die Behörden des Verwaltungsverfahrens die Bemessungsgrundlage unrichtig errechnet hätten, und bekämpft die Einbeziehung der Betriebskosten mit 30 v.H. Er räumt ein, daß die Parteien im Jahre 1957 „außerhalb der Urkunde“ die Betriebskosten mit 30 v.H. festgelegt haben. Im Vertrage seien aber die Betriebskosten überhaupt nicht festgesetzt worden. Aber auch in diesem Punkt erwies sich die Beschwerde als unbegründet. Denn aus der Vertragsurkunde geht hervor, daß der Beschwerdeführer gehalten war, der Vermieterin neben dem versprochenen Zins unter anderem auch einen entsprechenden Anteil an den Betriebskosten zu bezahlen. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer Betriebskosten zu entrichten hatte, geht also aus der Vertragsurkunde hervor. Daß dort die Höhe der Betriebskosten nicht festgesetzt worden war, vermag an der Tatsache, daß sie vom Beschwerdeführer zu entrichten waren und daß sie daher auch einen Teil der Bemessungsgrundlage zu bilden hatten, nichts zu ändern. Im Rahmen der amtlichen Ermittlungspflicht war das Finanzamt verhalten, die Höhe dieser anteiligen vom Beschwerdeführer zu bezahlenden Betriebskosten von Amts wegen zu ermitteln. Daß diese Kosten im übrigen Teil der Bemessungsgrundlage sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits erwähnten Erkenntnisse vom 27. Juni 1960, Slg.Nr.2262/F, dargelegt. Dort wurde auch der Einwand widerlegt, daß die Betriebskosten nicht für die Überlassung der Bestandsache, sondern für die des Unternehmens zu bezahlen seien. Der Ersatz dieser Kosten stellt sich vielmehr gleichermaßen wie der Mietzins als Preis dafür dar, daß der Beschwerdeführer die Bestandsache in Bestand nehmen konnte. Da die von der Behörde ermittelten Betriebskosten den Vereinbarungen zwischen den Parteien unbestrittenermaßen entsprachen, ist der Beschwerdeführer auch durch die Einbeziehung des Betriebskostenanteiles in Höhe von 30 v.H. des vereinbarten Zinses in einem Rechte nicht verletzt worden. Die vorliegende Beschwerde erwies sich*

*demnach in allen Punkten als unbegründet, sodaß gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 wie im Spruch zu entscheiden war.“*

Laut einer dem Schriftsatz vom 2. Juli 2016 beigelegten Aufstellung der Aufwendungen für den Zeitraum 2/2014 bis 5/2015, ist ersichtlich, dass für diese 16 Monate unter Berücksichtigung der Gutschriften ein Betrag von € 141.266,83 an Miete samt Nebenkosten inklusive USt aufgewendet wurde. Laut dieser Aufstellung betragen diese Auslagen ohne Umsatzsteuer:

Zahlungen ohne USt (laut Liste)	117.098,30
Betriebskostengutschrift 1-5/2015	- 81,45
	117.016,85
+ Haftpflichtversicherung (laut Liste)	957,12
Leistungen für 16 Monate netto	117.973,97

Da die Höhe des Bestandentgeltes im vorliegenden Fall von den Umsätzen abhängig ist und damit schwankend gestaltet ist, ist der Wert auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 3 BewG zu ermitteln.

Nach § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (z.B. tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. u.a. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239; VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Im Gesetz ist nicht geregelt, welche Anzahl von Jahren für die im § 17 Abs. 3 BewG vorgesehene Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist. Für eine solche Durchschnittsbetrachtung kommt es daher auf die im jeweiligen Einzelfall gegebene Vereinbarung über die Dauer der jeweils zu erbringenden Leistungen an.

Im gegenständlichen Fall steht auf Grund der einvernehmlichen Auflösung des Bestandvertrages nur ein Beobachtungszeitraum von 16 Monaten zur Verfügung. Da eine Durchschnittsbetrachtung anzustellen ist und die Aufhebung des Rechtsgeschäftes auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG (nähere Ausführungen dazu später) keinen Einfluss auf die Höhe der Gebühr haben darf, ist aus diesem Beobachtungszeitraum

ein monatlicher Durchschnittswert zu ermitteln. Diese Leistungen betragen in diesem Beobachtungszeitraum mit Bestandzins und Nebenkosten ohne Umsatzsteuer insgesamt € 117.973,97. In diesem Betrag sind auch sämtliche für diesen Zeitraum angefallenen Gutschriften berücksichtigt. Daraus, dass die Leistungen für 16 Monate insgesamt € 117.973,97 betragen haben, folgt, dass diese Leistungen im Monat durchschnittlich € 7.373,37 betragen haben.

Nachzutragen ist noch, dass im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG die Umsatzsteuer im Sinne des UStG bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen ist, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist (vgl. Fellner, aaO, § 33 TP 5 GebG Rz 107 mit Verweis auf VfGH 1.3.1974, B 344/73). Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargetan hat, ist die auf das entsprechende Bestandentgelt entfallende Umsatzsteuer in die für die Ermittlung der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG maßgebliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist. Geht hingegen aus der Urkunde über den Bestandvertrag nicht hervor, dass der Bestandnehmer sich zur Tragung der Umsatzsteuer verpflichtet hat, ist eine Berücksichtigung bei der Gebührenbemessung ausgeschlossen. Aus der gegenständlichen Urkunde geht nicht hervor, dass sich die Bestandnehmerin verpflichtet hätte, der Bestandgeberin die Umsatzsteuer zu vergüten. Im gegenständlichen Fall ist die Umsatzsteuer nicht in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Wiederkehrende Leistungen sind gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes zu bewerten. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Wenn in diesem Zusammenhang im Vorlageantrag auf die Randziffer 714 der Gebührenrichtlinien verwiesen wird, ist festzuhalten, dass hier von einem Vertrag auf die bestimmte Dauer von weniger als drei Jahren (als Beispiel von zwei Jahren) ausgegangen wurde, der von einem der Vertragspartner jederzeit gekündigt werden kann. Es liegt grundsätzlich ein Vertrag auf unbestimmte Zeit vor. Bemessungsgrundlage wäre das dreifache Jahresentgelt. Da der Vertrag keinesfalls drei Jahre dauern kann, ist in diesem Fall von der (bestimmten) maximalen Vertragsdauer auszugehen (im Beispiel also vom zweifachen Jahresentgelt).

Dieser Fall ist auf den gegenständlichen Fall absolut nicht anwendbar, da im gegenständlichen Fall kein Vertrag auf eine bestimmte Dauer von weniger als drei Jahren vereinbart wurde, sondern einer auf eine bestimmte Vertragsdauer von fünf Jahren, welcher von einem der Vertragspartner jederzeit gekündigt werden kann. Hier kann nur von einer unbestimmten Vertragsdauer ausgegangen werden und sind die Leistungen mit dem dreifachen Jahreswert anzusetzen.

Hier wäre auch festzuhalten, dass laut Beschwerde der Bescheid in einem Punkt der Eingabe vom 2. Juli 2016 folgt, nämlich in dem, dass der Vertrag als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gilt. Nach dieser Beschwerde ist diese Tatsache daher von der Beschwerde ausgenommen. Die wiederkehrenden Leistungen sind daher mit dem dreifachen Jahresentgelt anzusetzen.

Maßgeblich ist der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes, unmaßgeblich hingegen, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird. Dementsprechend ordnet § 17 Abs. 5 GebG an, dass die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben.

Wenn im Vorlageantrag festgehalten wird, dass § 17 Abs. 5 GebG auf diesen Fall nicht zutrifft, ist dem entgegenzuhalten, dass § 17 Abs. 5 GebG sehr wohl auf diesen Fall zutrifft. Im gegenständlichen Fall wurde der Bestandvertrag vom 15. Jänner 2014 mit Auflösungsvereinbarung vom 29. Mai 2015 abweichend von den vertraglichen Vereinbarungen im Bestandvertrag per 31. Mai 2015 beendet. Es kam somit zu einer vorzeitigen Auflösung des Bestandvertrages. Wie bei einer vorzeitigen Auflösung eines Vertrages vorzugehen ist, wird eben im Absatz 5 des § 17 geregelt. Aus diesen Gründen ist § 17 Abs. 5 GebG auf den gegenständlichen Fall jedenfalls anzuwenden.

Nach § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf. In der Vorschrift des § 17 Abs. 5 GebG kommt der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (vgl. VwGH 20.12.2001, 2001/16/0490).

Die mit der Unterzeichnung des Bestandvertrages entstandene Gebührenschuld kann somit nachträglich nicht mehr beseitigt werden. Grundsätzlich können spätere Änderungen eine bereits entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen; ein solcher steuervernichtender Tatbestand ist dem Gebührenrecht nicht nur fremd, aus § 17 Abs. 5 GebG ergibt sich vielmehr ausdrücklich, dass spätere Änderungen nicht zu berücksichtigen sind. Es ist unmaßgeblich, ob das beurkundete Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird. Eine nachträgliche Aufhebung eines bereits zustande gekommenen (abgeschlossenen) Rechtsgeschäftes vermag die Gebührenschuld nicht aufzuheben. Die nachträgliche vertragliche Beseitigung der durch den Vertragsabschluss begründeten Rechte und Pflichten der Vertragsparteien ist gebührenrechtlich unbeachtlich (siehe Fellner, aaO, § 17, Rz 37 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Eine nachträgliche Änderung – so wie hier eine Auflösung – eines Rechtsgeschäftes vermag an der bereits entstandenen Gebührenschuld nichts zu ändern. Der gegenständliche Vertrag unterliegt daher, so wie er beurkundet wurde, nämlich als ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag, der Gebühr für Bestandverträge.

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach Abs. 2 leg. cit. bleiben abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften davon unberührt. Fellner hält dazu aaO zu § 1 GebG in den Rz 38 und 39 fest:

*„Diese Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wie auch der dazu gegensätzlichen rechtlichen Betrachtungsweise sind keine Auslegungsregeln im technischen Sinne (VfGH vom 12. Dezember 1968, V 71/68), sondern eine Richtlinie für die Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte nach deren inneren Gehalt (VwGH vom 31. Oktober 1991, 89/16/0082, und vom 20. Oktober 1993, 92/13/0109). Die Bestimmung des § 21 BAO dient also nicht der Klärung von Rechtsfragen, sondern soll Tatfragen durch Zurückführung auf den vom Gesetzgeber als Regelfall angenommenen, wirtschaftlich oder rechtlich bedingten inneren Gehalt des jeweils steuerlich entscheidenden Sachverhaltes klären helfen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat der Beurteilung des Sachverhaltes zu dienen, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen (VwGH vom 2. Oktober 1968, 726/67, vom 18. Dezember 1980, 3048/79, vom 31. Oktober 1991, 89/16/0082, und vom 22. Oktober 1992, 91/16/0130). Der normative Gehalt der Rechtsgrundlagen darf im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Korrektur erfahren (VwGH vom 28. Mai 1971, 1202/70). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann nicht dazu führen, den Tatbestand einer Besteuerung zu ändern (VwGH vom 5. Mai 1972, 2283/70).“*

*Kein Abgabenrechtsgebiet ist von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen (vgl VfGH vom 16. Juni 1979, B 421/77). Sie tritt aber im Bereich des Gebührenrechtes in den Hintergrund, weil die steuerbaren Tatbestände im Wesentlichen an die äußere formalrechtliche Gestaltung anknüpfen (vgl VwGH vom 14. April 1986, 85/15/0324, 85/15/0332).*

*Diese formalrechtliche Betrachtungsweise ist im Bereich des III. Abschnittes des Gebührengesetzes insbesondere aus den Bestimmungen des § 17 GebG deutlich erkennbar. Bei solchen Tatbeständen ist schon aus dem Tatbestandsmerkmal heraus bei der Beantwortung der Frage, ob der Sachverhalt unter eine Norm subsumiert werden kann, die entsprechende formalrechtliche Beurteilung geboten und nur in diesem tatbestandsmäßig vorbestimmten Rahmen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise Raum gegeben (vgl die zur Grunderwerbsteuer ergangenen Erkenntnisse des VwGH vom 30. März 1967, 1734/66, vom 5. Juli 1973, 1264/72, vom 21. Mai 1976, 1753/74, vom 22. Oktober 1976, 1995/75, und vom 8. Mai 1980, 1043/79). Allerdings ist kein Abgabenrechtsgebiet von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen (VfGH vom 16. Juni 1979, B 421/77).“*

Im Bereich des III. Abschnittes des Gebührengesetzes insbesondere aus den Bestimmungen des § 17 ist die formale Betrachtungsweise deutlich erkennbar. Bei solchen Tatbeständen ist schon aus dem Tatbestandsmerkmal heraus bei der Beantwortung der Frage, ob ein Sachverhalt unter eine Norm subsumiert werden kann, die

entsprechende formalrechtliche Beurteilung geboten und nur in diesem tatbestandsmäßig vorbestimmten Rahmen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise Raum gegeben. Maßgeblich ist also der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes.

Das Begehen der Beschwerdeführerin, die Leistungen nur für den Zeitraum des aufrecht bestehenden Bestandverhältnisses in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und ab dem Zeitpunkt der Auflösung des Bestandvertrages dieselben sodann außer Ansatz zu lassen, steht im Widerspruch zur Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG. Die Tatsache, dass der Bestandvertrag vorzeitig aufgelöst wurde, darf auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG keinen Einfluss auf die Höhe der Gebühr haben. Würde man der Ansicht der Beschwerdeführerin folgen, so wäre die Höhe der Gebühr unterschiedlich, je nachdem ob der Vertrag bis zur ursprünglich vereinbarten Dauer tatsächlich erfüllt wird oder ob er vorzeitig beendet wird.

Diese Leistungen betragen mit Bestandzins und Nebenkosten ohne Umsatzsteuer insgesamt € 117.973,97. Daraus folgt, dass die Leistungen im Monat durchschnittlich € 7.373,37 betragen haben. Die Bemessungsgrundlage errechnet sich daher wie folgt:

Durchschnittliche monatliche Leistungen € 7.373,37 x 36 Monate für unbestimmte Dauer = Bemessungsgrundlage € 265.441,32, davon gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1 % = € 2.654,41.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Frage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 27.2.1997, 97/16/0003, VwGH 19.2.1992, 91/15/0087, VwGH 20.12.2001, 2001/16/0490)

Wien, am 7. Februar 2018