

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der X \* GmbH, ADR, vertreten durch BINDER GRÖSSWANG Rechtsanwälte GmbH, Sterngasse 13, 1010 Wien über die Beschwerden

1. vom 02.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 01.08.2016, ErfNr.1 - Team 13
2. vom 3.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.10.2016, ErfNr.2 - Team 14
3. vom 3.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 07.10.2016, ErfNr.3 - Team 12
4. vom 3. 11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.10.2016, ErfNr.4 - Team 15

jeweils betreffend Gebühren nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerden werden dem Grund nach als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

### **1. Bescheid vom 01.08.2016, ErfNr.1 - Team 13:**

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 13.886,70**  
(1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 1.388.669,85).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 1.961,84) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

## **2. Bescheid vom 20.10.2016, ErfNr.2**

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 2.836,42**  
(1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 283.641,96).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 310,39) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

## **3. Bescheid vom 7.10.2016, ErfNr.1**

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 7.920,16**  
(1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 792.016,50).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 1.294,95) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

## **4. Bescheid vom 10.10.2016, ErfNr.4**

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 3.906,77**  
(1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 390.676,73).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 840,01) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensablauf**

#### **1. Verfahren beim FA zu ErfNr.1 ("STANDORT1")**

##### **1.1. Gebührenanzeige - Urkundeninhalt**

Am 20. April 2016 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) zu ErfNr.1 eine am 15. März 2016 zwischen der BESTANDGEBER1 (kurz "Bestandgeberin"), der ÜBERGEBERIN (kurz "Übergeber") und der X \* GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz "Übernehmer" oder Bf.) abgeschlossene Vereinbarung angezeigt, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

#### *"1. PRÄAMBEL*

*1.1 Die Bestandgeberin und der Übergeber haben am 16.10.2014 einen Bestandvertrag (im Folgenden "Bestandvertrag" genannt) über das Bestandobjekt ... im STANDORT1, angezeigt beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu ErfNr.alt-1 abgeschlossen.*

*1.2. Der Übergeber und der Übernehmer haben am 18.03.2016 einen Kaufvertrag über den Erwerb des österreichischen X-Geschäfte des Übergebers durch den Übernehmer im Wege eines Asset-Erwerbes geschlossen, der auch das im Bestandobjekt betriebene X-Geschäft umfasst (im Folgenden "Kaufvertrag" genannt). Der Erwerb des Unternehmens ist am 01.04.2016 rechtswirksam.*

#### *2. BEURKUNDUNG DES ÜBERGANGS DES BESTANDVETRAGES*

*2.1. Mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages geht der Bestandvertrag gemäß § 38 Abs. 1 UGB auf den Übernehmer als neuen Bestandnehmer über. Die Bestandgeberin erklärt unter Hinweis auf § 38 Abs. 2 UGB, der Übernahme des Bestandvertrages nicht zu widersprechen.*

*2.2. Infolge dieses Überganges tritt der Übernehmer sohin anstelle des Übergebers in sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Bestandvertrag ein. Das Bestandverhältnis endet am 31.12.2021 durch Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung oder einer sonstigen Erklärung einer Vertragspartei bedarf.*

*2.3 Der Vertragsübergang erfolgt im Verhältnis zur Bestandgeberin mit Wirkung zum 31.03.2016, 24:00 Uhr/01.04.2016, 00:00 Uhr (im Folgenden "Stichtag" genannt).*

*2.4 Für alle aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag bis zum Stichtag entstandenen bzw entstehenden Verbindlichkeiten haften der Übergeber und der Übernehmer solidarisch. Für alle ab dem Stichtag aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag entstehenden Verbindlichkeiten haftet der Übernehmer alleine.*

*2.5 Ein allenfalls zugunsten des Übergebers bestehende Guthaben, etwa an Nebenkosten, wird auf die künftig fällig werdenden Bestandzinse bzw Nebenkosten angerechnet, sodass der Übergeber keine Anspruch auf Rückzahlung des allenfalls bestehenden Guthabens gegen die Bestandgeberin hat.*

#### *3. ÄNDERUNG DES BESTANDVERTRAGES*

*3.1 Teil A, Punkt 8 des Bestandvertrages wird wie folgt geändert:*

*"Ein Betrag in der voraussichtlichen Höhe von sechs Bruttomonatsbelastungen, das ist ein Betrag in der hiermit einvernehmlich festgelegten Kautionshöhe von Euro € 114.000,00 (..) durch Erlag einer Bankgarantie ...*

#### **4. KAUTION**

*4.1. Der Übernehmer verpflichtet sich, binnen zwei Wochen ab Unterfertigung dieser Vereinbarung seine gemäß Punkt 3 dieser Vereinbarung bzw § 4 des Bestandvertrages bestehende Verpflichtung zu erfüllen, sohin eine Kaution in der Höhe von sechs Bruttomonatsbelastungen, das ist ein Betrag in der hiermit einvernehmlich festgelegten Kautionshöhe von Euro € 114.000,00 (..) in Form einer abstrakten Bankgarantie eines erstrangigen österreichischen Kreditinstituts (...) zu erlegen. Bis zum Erlag dieser Kaution haften in Abweichung zu Punkt 2.4. dieser Vereinbarung sowohl Übergeber als auch Übernehmer für alle ab dem Stichtag aus oder im Zusammenhang mit diesem bestandvertrag entstehenden Ansprüche der Bestandgeberin solidarisch gegenüber der Bestandgeberin.*

#### **5. SCHLUSSBESTIMMUNGEN**

*5.1 Die Parteien dieser Vereinbarung erklären hiermit (vorbehaltlich allfälliger Ansprüche aus dem Kaufvertrag zwischen dem Übergeber und dem Übernehmer), auf allfällige wechselseitige Forderungen, aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag, die vor dem 23.03.2016 entstanden sind oder Zeiträume vor dem 23.03.2016 betreffen, zu verzichten. Davon ausgenommen sind allerdings allfällige Nachforderungen oder Gutschriften aus der Abrechnung für (Umsatz-) Bestandzins, Nebenkosten, Werbekosten sowie Verbrauchskosten der vorstehend genannten Tops für das laufende und das unmittelbare vorangegangene Kalenderjahr.*

*..."*

#### **1.2. Ermittlungen des Finanzamtes**

Das FA führte Ermittlungen durch Einsicht in den im Bemessungsakt ErfNr.alt-2 inneliegenden Bestandvertrag vom 16.10.2014 durch.

#### **1.3. vorläufiger Gebührenbescheid**

Mit Bescheid vom 1. August 2016 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die Vereinbarung vom 25. März 2016 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit € 11.924,86 (1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.192.486,08) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.*

*Bemessungsgrundlage (lt. Bestandvertrag v. 16.10.2014):*

*Monatlicher gestaffelter Mindestbestandzins u. Werbekostenpauschale x qm x vereinbarte Dauer ab Vertragseintritt zzgl. Ust (€ 45,00 x 9 + 51,00 x 223,55 x 12 + 58,00 x 223,55 x 48 u. 3,00 x 223,55 x 69):*

*Die Neben- u. Versicherungskosten wurden gem. § 184 BAO geschätzt (€ 1.500,00 u. 200,00 x 69 inkl. Ust).*

*Wenn in einen bestehenden Bestandvertrag ein neuer Bestandgeber eintritt, kommt ein neuer Bestandvertrag zustande."*

#### **1.4. Beschwerde**

In der dagegen eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Aufhebung des vorläufigen Bescheides, in eventu endgültige Festsetzung der Rechtsgebühren mit € 0,00.

Eingewandt wurde zunächst, dass eine Ungewissheit, die im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden hätte können, nicht gegeben sei. Die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde sei zur Gänze unrichtig, weil kein neuer Bestandgeber in einen bestehenden Bestandvertrag eingetreten sei, sondern es sei im Rahmen eines Betriebsüberganges die Erwerberin in das Bestandrechtsverhältnis als "neue" Bestandnehmerin ex lege eingetreten. Diese unrichtige Feststellung lege die Vermutung nahe, dass die belangte Behörde ihrer Ermittlungspflicht nicht nachgekommen sei und somit der vorliegende vorläufige Bescheid nicht erlassen hätte werden dürfen. Alle für die Entscheidung relevanten Tatsachen wären bereits vor Erlassung des Bescheides ermittelbar gewesen (BFG 5.10.2015, RV/7100191/2011), insbesondere weil der belangten Behörde offensichtlich die Vereinbarung vom 25.3.2016 wie auch der Bestandvertrag vom 15.10.2014 vorlägen.

Weiters liege kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vor. Nach Maßgabe des § 38 Abs 1 UGB würden im Falle eines Erwerbsvorganges und der anschließenden Unternehmensfortführung (unter Lebenden) alle bis zum Zeitpunkt des Unternehmensüberganges unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten auf den Erwerber übergehen. Da es sich bei den in § 38 UGB wie auch §12a MRG beschriebenen Vorgängen um gesetzliche und keine rechtsgeschäftlichen Vertragsübergänge handle, sei die Beurkundung eines Betriebsübergang im Rahmen dieser Bestimmung nicht gebührenpflichtig. Die Bf. sei mit Betriebsübergang am 1.4.2016 in das bestehende, unternehmensbezogene Bestandverhältnis zwischen der Bestandgeberin und der Betriebsveräußerin durch den Betriebserwerb als "neue" Bestandnehmerin ex lege eingetreten. Die wesentlichen Vertragsinhalte des Bestandvertrages vom 16.10.2014, nämlich das Bestandobjekt, der Bestandzins, die

Vertragslaufzeit und die damit verbundenen Gebrauchsüberlassung, somit die im ursprünglichen Vertrag vereinbarten Rechte und Pflichten, seien im Zuge des Betriebsüberganges nicht geändert worden. Sie würden seit Betriebsübergang für die Bf. als Erwerberin des Betriebes kraft § 38 UGB gelten.

Aufgrund der gegenständlichen Vereinbarung würde und könnte – den Erwerb des in den gegenständlichen Räumlichkeiten geführten Betriebes außer Acht lassend – kein rechtswirksamer, gültiger Bestandvertrag zustande kommen.

Insofern könne auf das Erkenntnis VwGH 29.1.2015, 2013/16/0221 verwiesen werden, in dem der VwGH im Zusammenhang mit einer aufgrund eines Unternehmenserwerbes übergegangen Zession ausgesprochen habe, dass deren Übergang im Rahmen eines Unternehmenskaufes nicht gebührenpflichtig sei, falls nach dem zu prüfenden schriftlichen Vertrag keine über den Unternehmensübergang hinausgehende Zession rechtsbezeugend beurkundet wurde.

In der Literatur werde ebenfalls die Ansicht vertreten, dass die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen zustande kommender Rechtsverhältnisse keine Rechtsgeschäfte iSd GebG seien und somit keine Gebühren auslösen (vgl. Arnold, Rechtsgebühren, § 15 Rz 9).

Dass es sich bei der Beurkundung eines gesetzlichen Vertragsüberganges um keinen gebührenpflichtigen Vorgang handle, gehe auch aus der Rz 668 der GebR des BMF zum Übergang des Hauptmietrechtes im Rahmen eines Unternehmenserwerbes hervor, dessen Aussage gleich wohl für einen Betriebsübergang im Rahmen des § 38 UGB gelten müsse.

Da lediglich der gesetzliche Bestandvertragsübergang im Rahmen des durch den Erwerb bedingten Betriebsüberganges festgelegt worden sei und kein eigenes, neues Vertragsverhältnis begründet worden sei, gehe die gegenständliche Vereinbarung vom 25.3.2016 nicht über den Anwendungsbereich des § 38 UGB hinaus und handle es sich um kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft.

Im Hinblick auf die Kautionsvereinbarung sei auszuführen, dass eine Kautionsvereinbarung keinen für einen Bestandvertrag wesentlichen Inhalt darstellt, insbesondere handle es sich dabei um kein Recht oder keine Pflicht, die für die Höhe der Gebührenschuld maßgeblich sei (dazu siehe Twardosz, GebG, § 21 Rz 8, GebR Rz 543). Mangels Erfüllung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes löse die Anpassung der Kautionsvereinbarung keine Gebühr aus und bestehe diesbezüglich keine Gebührenpflicht seitens der Bf.

## **1.5. BVE**

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13. September 2016 wies das FA die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet ab:

*"Nach § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist. Nach § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich. Voraussetzung der Gebührenpflicht ist, dass ein Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen ist und beurkundet wurde. Insbesondere aus § 15 Abs.1 u. aus § 17 Abs.1 erster Satz GebG ergibt sich, dass jedes (neue) Rechtsgeschäft für sich der Rechtsgebühr unterliegt, wenn darüber eine Urkunde errichtet wird (VwGH 18.9.1980, 52/79). Die den Gebührentatbestand nach § 33 TP 5 Abs.1 GebG auslösenden Bestandverträge sind nach §1090 ABGB Konsensualverträge wodurch jemand eine bestimmte Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis zum Gebrauch erhält. Tritt somit unter Bezugnahme auf den bisherigen Bestandvertrag statt dem bisherigen Mieter ein "neuer" Mieter ein, so wird damit erstmalig ein Bestandverhältnis zwischen Vermieter und (eintretenden) Mieter begründet. In gegenständlichem Fall wurde darüber hinaus ein gültige Vereinbarung abgeschlossen, welche gebührenrechtlich als neuer Bestandvertrag zu beurteilen ist, der wiederum voll der Gebühr unterliegt. Aufgrund der, im eingetretenen Bestandvertrag, vereinbarten Umsatzpacht sowie des gestaffelten sich erhöhenden Mindestbestandzinses, war ein ausführliches Ermittlungsverfahren nicht sachdienlich und die Gebühr vorläufig festzusetzen."*

### **1.6. Vorlageantrag**

Im Vorlageantrag verwies die Bf. zunächst auf die Beschwerde.

Weiters wurde ergänzend ausgeführt, dass nicht nachvollziehbar sei, warum ein ausführliches Ermittlungsverfahren nicht sachdienlich sei. Die belangte Behörde sei ursprünglich davon ausgegangen, dass die Bf. die "neue Bestandgeberin" sei, was nicht zutreffe, weil die Bf. Bestandnehmerin sei und es die belangte Behörde insofern verabsäumt habe, die rechtlichen Verhältnisse zu eruieren, nämlich warum die Bf. die Abgabepflicht treffen könnte und somit Bescheidadressatin wäre (grundsätzlich zur Ermittlungspflicht bei vorläufiger Festsetzung siehe Stoll, BAO Bd 2, § 200, 2100f).

Ermittlungen dahingehend wären jedenfalls sachdienlich gewesen und sei nicht damit begründbar, dass im "eingetretenen" Bestandvertrag vom 16.10.2014 eine Umsatzpacht vereinbart sei. Zudem werde darauf hingewiesen, dass der Bf. erst mit BVE zur Kenntnis gelangt sei, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit des Gebührenbescheides ausschlaggebend gewesen sei (nämlich die Umsatzpacht laut Bestandvertrag vom 16.10.2014), aus der Begründung des Gebührenbescheides gehe der Grund der Ungewissheit in Bezug auf den Umfang der Abgabepflicht nämlich nicht hervor (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0008; Stoll, BAO Bd 2, § 200, 2108 mwN). Der Gebührenbescheid vom 1.8.2016 sei aufgrund der dargelegten Gründe mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Zur Frage des Vorliegen eines gebührenpflichtigen Rechtsgeschäftes wurde ergänzend ausgeführt, dass in der streitgegenständlichen Vereinbarung wesentliche Vertragsinhalte eines Bestandvertrages iSd § 1090 ABGB fehlen würden. Gegenstand der Vereinbarung sei lediglich der Übergang des von der Verkäuferin betriebenen X-Stores auf die Bf. gewesen. Gegenstand der Vereinbarung sei der nach § 38 UGB angeordnete Übergang und somit lediglich eine gesetzliche Rechtsfolge, aber kein Rechtsgeschäft. Diese Beurkundung begründe deshalb keine Gebührenpflicht (Beurkundung zu § 38 UGB im Zusammenhang mit einer Zession siehe BFG 20.10.2014, RV/7104346/2014 im fortgesetzten Verfahren zu VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221; Twardosz, GebG § 33 TP 21 Rz 22 mwN; Arnold, Rechtsgebühren § 15 Rz 9).

Weiters beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung

## 2. Verfahren beim FA zu ErfNr.2 – ("STANDORT2")

### 2.1. Gebührenanzeige - Urkundeninhalt

Am 29. April 2016 wurde dem FA zu ErfNr.2 eine am 4.4.2016/25.4.2016 zwischen der BESTANDGEBER2 (kurz "Verpächter"), der ÜBERGEBERIN (kurz "Pächter") und der Bf. (kurz "Übernehmer") abgeschlossene Vereinbarung angezeigt. Die Vereinbarung mit der Bezeichnung "**Nachtrag Nr. 1 (Übertragungsvereinbarung)**" zum Pachtvertrag vom 13.10.2014/27.10.2014 für das STANDORT2" hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"1. Zwischen Verpächter und Pächter besteht der oben genannte Pachtvertrag über eine Ladenfläche von 124,80 m<sup>2</sup> im Erdgeschoss des Einkaufszentrum STANDORT2 ORT.*

*2. Der Pächter und Nachfolgepächter haben am 18.03.2016 einen Kaufvertrag – der am 01.04.2016 bedingungslos wirksam geworden ist – über den Erwerb des österreichischen X-Geschäftes des Pächters durch den Nachfolgepächter im Wege eines Asset-Erwerbes geschlossen, der auch das im STANDORT2 betriebene X-Geschäft umfasst (im Folgenden "Kaufvertrag" genannt). **Der Erwerb des Unternehmens ist somit mit Wirkung vom 01.04.2016 rechtswirksam erfolgt.***

*Mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages geht der Bestandvertrag gemäß § 38 Abs. 1 UGB auf den Nachfolgepächter über. Der Verpächter erklärt unter Hinweis auf § 38 Abs. 2 UGB, der Übernahme des Pachtvertrages nicht zu widersprechen.*

*3. Der Pachtvertrag geht daher infolge dieses Übergangs mit Wirkung **ab dem 01.04.2016** mit allen Rechten und Pflichten vom Pächter auf den Nachfolgepächter über, dies unter den in diesem Nachtrag vereinbarten Bedingungen – siehe insbesondere Ziffern 4 bis 7.*

*Der Nachfolgepächter versichert ausdrücklich, dass er den Inhalt des Pachtvertrages nebst allen dazugehörigen Vertragsunterlange (vgl. Ziffer 7 Teil A des Pachtvertrages) kennt, vorliegen hat und gegen sich gelten lässt.*

*4. Der Pächter verpflichtet sich, eventuelle offene Verbindlichkeiten aus dem Pachtvertrag unverzüglich zu zahlen.*

*Eine Abrechnung der Neben- und Heizungskosten für den laufenden Abrechnungszeitraum erfolgt gegenüber dem Nachfolgepächter, der es hiermit übernimmt, die daraus ggf. ergebende Nachzahlungen an den Verpächter zu leisten; sofern die Abrechnung zu einer Rückzahlung von ggf. zu viel geleisteten Vorauszahlungen führt, kann der Verpächter diese mit für ihn befreiender Wirkung an den Nachfolgepächter auszahlen. Pächter und Nachfolgepächter stimmen diesen Vereinbarungen hiermit zu.*

*5. Sofern der Pächter an den Verpächter Zahlungen vornimmt oder vorgenommen hat, die ganz oder teilweise einen Zeitraum nach der rechtswirksamen Übertragung betreffen, darf der Verpächter diese auf seine Forderungen gegenüber dem Nachfolgepächter anrechnen. Pächter und Nachfolgepächter erteilen hiermit ihre Zustimmung zu einer solchen Vereinbarung und werden intern untereinander abrechnen.*

*6. Der Nachfolgepächter verpflichtet sich, dem Verpächter innerhalb von **4 Wochen** nach Abschluss dieses Nachtrages (Übertragungsvereinbarung) eine **Kautio** im Sinne von Ziffer 6 Teil B des Pachtvertrages – insoweit abweichend von Ziffer 4 Teil A des Pachtvertrages – **in Höhe von EUR 30.075,00** zu leisten.*

...

*Sofern die Kautio vom Nachfolgepächter nicht in vertragsgemäßer Form oder nicht fristgerecht vorgelegt wird, hat der Verpächter das Recht, von diesem Nachtrag – nach erfolglosem Verstreichen einer vom Verpächter gesetzten Nachfrist von 14 Tagen – fristlos zurückzutreten. In diesem Fall gilt der Pachtvertrag mit dem Pächter unverändert fort, ohne dass Pächter und Nachfolgepächter hieraus Ansprüche gegen den Verpächter herleiten können und/oder von einer ggf. entstandenen Gebührenpflicht befreit werden.*

7. ...

*8. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des oben benannten Pachtvertrages unverändert fort."*

## **2.2. Ermittlungen des Finanzamtes**

Das FA führte noch Ermittlungen durch Einsicht in den im Bemessungsakt ErfNr.alt-2 inliegenden Bestandvertrag vom 13.10/27.10.2014 durch.

### 2.3. Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2016 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für Vereinbarung vom 25. April 2016 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit € 2.526,03 (1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 252.602,70) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.*

*Berechnung der Bemessungsgrundlage:*

*monatlicher Mindestpacht inkl. USt 5091,84€ und Nebenkostenvorauszahlung inkl. USt 922,51€ = monatlich € 6.014,35 x Dauer (1.4.2016 bis 30.9.2019) also x 42 Monate = Bemessungsgrundlage"*

### 2.4. Beschwerde

In der dagegen eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Aufhebung des vorläufigen Bescheides, in eventu endgültige Festsetzung der Rechtsgebühren mit € 0,00.

Weiters beantragte die Bf. im Sinne des § 262 Abs 2 lit a BAO die direkte Vorlage der Beschwerde ans BFG ohne vorherigem Erlass einer Beschwerdeentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Zentraler Einwand ist, dass kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vorliege und entspricht die Begründung im Wesentlichen jener im Verfahren zu ErfNr.1.

## 3. Verfahren beim FA zu ErfNr.3 - ("STANDORT3")

### 3.1. Gebührenanzeige - Urkundeninhalt

Am 20. April 2016 wurde dem FA zu ErfNr.3 eine am 25. März 2016 zwischen der BESTANDGEBERIN3 (kurz "Bestandgeberin"), der ÜBERGEBERIN (kurz "Übergeber") und der X \* GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz "Übernehmer" oder Bf.) abgeschlossene Vereinbarung angezeigt, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

*"1. PRÄAMBEL*

*1.1 Die Bestandgeberin und der Übergeber haben am 03.07.2015 einen Bestandvertrag (im Folgenden "Bestandvertrag" genannt) über das Bestandobjekt ..., im STANDORT3 angezeigt beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu ErfNr.alt-3 abgeschlossen.*

*1.2. Der Übergeber und der Übernehmer haben am 18.03.2016 einen Kaufvertrag über den Erwerb des österreichischen X-Geschäfte des Übergebers durch den Übernehmer im Wege eines Asset-Erwerbes geschlossen, der auch das im Bestandobjekt betriebene X-Geschäft umfasst (im Folgenden "Kaufvertrag" genannt). Der Erwerb des Unternehmens ist am 01.04.2016 rechtswirksam.*

## **2. BEURKUNDUNG DES ÜBERGANGS DES BESTANDVETRAGES**

*2.1. Mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages geht der Bestandvertrag gemäß § 38 Abs. 1 UGB auf den Übernehmer als neuen Bestandnehmer über. Die Bestandgeberin erklärt unter Hinweis auf § 38 Abs. 2 UGB, der Übernahme des Bestandvertrages nicht zu widersprechen.*

*2.2. Infolge dieses Überganges tritt der Übernehmer sohin anstelle des Übergebers in sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Bestandvertrag ein. Das Bestandverhältnis endet am 30.06.2022 durch Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung oder einer sonstigen Erklärung einer Vertragspartei bedarf.*

*2.3 Der Vertragsübergang erfolgt im Verhältnis zur Bestandgeberin mit Wirkung zum 31.03.2016, 24:00 Uhr/01.04.2016, 00:00 Uhr (im Folgenden "Stichtag" genannt).*

*2.4 Für alle aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag bis zum Stichtag entstandenen bzw entstehenden Verbindlichkeiten haften der Übergeber und der Übernehmer solidarisch. Für alle ab dem Stichtag aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag entstehenden Verbindlichkeiten haftet der Übernehmer alleine.*

*2.5 Ein allenfalls zugunsten des Übergebers bestehende Guthaben, etwa an Nebenkosten, wird auf die künftig fällig werdenden Bestandzinse bzw Nebenkosten angerechnet, sodass der Übergeber keine Anspruch auf Rückzahlung des allenfalls bestehenden Guthabens gegen die Bestandgeberin hat.*

## **3. ÄNDERUNG DES BESTANDVERTRAGES**

*3.1 Teil A, Punkt 8 des Bestandvertrages wird wie folgt geändert:*

*"Ein Betrag in der voraussichtlichen Höhe von sechs Bruttomonatsbelastungen, das ist ein Betrag in der hiermit einvernehmlich festgelegten Kautionshöhe von Euro € 62.000,00 (..) durch Erlag einer Bankgarantie ...*

## **4. KAUTION**

*4.1. Der Übernehmer verpflichtet sich, binnen zwei Wochen ab Unterfertigung dieser Vereinbarung seine gemäß Punkt 3 dieser Vereinbarung bzw § 4 des Bestandvertrages bestehende Verpflichtung zu erfüllen, sohin eine Kaution in der Höhe von sechs Bruttomonatsbelastungen, das ist ein Betrag in der hiermit einvernehmlich festgelegten*

*Kautionshöhe von Euro € 62.000,00 (..) in Form einer abstrakten Bankgarantie eines erstrangigen österreichischen Kreditinstituts (...) zu erlegen. Bis zum Erlag dieser Kaution haften in Abweichung zu Punkt 2.4. dieser Vereinbarung sowohl Übergeber als auch Übernehmer für alle ab dem Stichtag aus oder im Zusammenhang mit diesem Bestandvertrag entstehenden Ansprüche der Bestandgeberin solidarisch gegenüber der Bestandgeberin.*

## **5. SCHLUSSBESTIMMUNGEN**

*5.1 Die Parteien dieser Vereinbarung erklären hiermit (vorbehaltlich allfälliger Ansprüche aus dem Kaufvertrag zwischen dem Übergeber und dem Übernehmer), auf allfällige wechselseitige Forderungen, aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag, die vor dem 23.03.2016 entstanden sind oder Zeiträume vor dem 23.03.2016 betreffen, zu verzichten. Davon ausgenommen sind allerdings allfällige Nachforderungen oder Gutschriften aus der Abrechnung für (Umsatz-) Bestandszins, Nebenkosten, Werbekosten sowie Verbrauchskosten der vorstehend genannten Tops für das laufende und das unmittelbare vorangegangene Kalenderjahr.*

*..."*

### **3.2. Ermittlungen des Finanzamtes**

Das FA führte noch Ermittlungen durch Einsicht in den im Bemessungsakt ErfNr.alt-3 inneliegenden Bestandvertrag vom 03.07.2015 durch.

### **3.3. Gebührenbescheid**

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2016 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die Vereinbarung vom 25. März 2016 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit € 6.625,21 (1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 662.520,72) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.*

*Die Betriebskosten wurden mangels (ausreichender) Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt.*

*Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.*

*€ 24.484,47 Mindestpacht inkl. USt von 4/16 – 6/16 lt ursprüngl. Vertrag*

*€ 101.803,80 Mindestpacht inkl USt v. 7/16 – 6/17 lt ursprüngl. Vertrag*

*€ 528.349,20 Mindestpacht inkl USt v. 7/17 – 6/22 lt ursprüngl. Vertrag*

€ 4.500,00 Geschätzte Betriebskosten für gesamte Vertragsdauer

€ 3.383,25 Verwaltungskosten inkl USt für gesamte Vertragsdauer

€ 662.520,72 Bemessungsgrundlage"

### **3.4. Beschwerde**

In der dagegen eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Aufhebung des vorläufigen Bescheides, in eventu endgültige Festsetzung der Rechtsgebühren mit € 0,00.

Weiters beantragte die Bf. im Sinne des § 262 Abs 2 lit a BAO die direkte Vorlage der Beschwerde ans BFG ohne vorherigem Erlass einer Beschwerdeentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Zentraler Einwand ist, dass kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vorliege und entspricht die Begründung im Wesentlichen jener im Verfahren zu ErfNr.1.

## **4. Verfahren beim FA zu ErfNr.4 ("STANDORT4")**

### **4.1. Gebührenanzeige - Urkundeninhalt**

Am 25. Mai 2016 wurde dem FA zu ErfNr.4 eine am 4.4.2016 zwischen der BESTANDGEBERIN4 als Bestandgeber, der ÜBERGEBERIN und der Bf. abgeschlossene "Ergänzungsvereinbarung" angezeigt, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

#### **"Präambel**

*BESTANDGEBERIN4,..., als BESTANDGEBER und ÜBERGEBERIN, ..., als BESTANDNEHMER haben am 18.12.2013 eine VEREINBARUNG (PACHTVERTRAG samt Anlagen) über die Geschäftseinheit \*\*\*\*\* ... im STANDORT4 ("VEREINBARUNG") mit einer Laufzeit von 5 BESTANDJAHREN abgeschlossen.*

*ÜBERGEBERIN und X \* GmbH haben am 18.03.2016 einen Kaufvertrag über den Erwerb des österreichischen X-Geschäftes des Pächters durch die X \* GmbH im Wege eines Asset-Erwerbes geschlossen, der auch das im BESTANDGEGENSTAND betriebene X-Geschäft umfasst (im Folgenden als KAUFVERTRAG bezeichnet). Der Erwerb des Unternehmens ist am 01.04.2016 rechtswirksam.*

*Mit Rechtswirksamkeit des KAUFVERTRAGES geht die VEREINBARUNG gemäß § 38 Abs. 1 UGB auf die X \* GmbH, ... (im Folgenden als NEUER BESTANDNEHMER bezeichnet) über, die damit BESTANDNEHMER der Geschäftseinheit \*\*\*\*\* im STANDORT4 wird. Die PARTEIEN beurkunden diesen Übergang unter Punkt 2. der VEREINBARUNG.*

*Darüber hinaus vereinbaren die PARTEIEN in Übereinstimmung mit Punkt 13. des PACTHVERTRAGES die unter Punkt 3. angeführte Änderung des PACTHVERTRAGES:*

#### **1. DEFINITIONEN**

...

#### **2. BEURKUNDUNG DES ÜBERGANGES DER VEREINBARUNG**

*2.1. Die PARTEIEN halten fest, dass die VEREINBARUNG mit Rechtswirksamkeit des KAUFVERTRAGES auf den NEUEN BESTANDNEHMER übergeht. Der BESTANGEBER erklärt unter Hinweis auf § 38 Abs. 2 UGB, der Übernahme des Pachtvertrages nicht zu widersprechen.*

*2.2. Der Übergang der VEREINBARUNG erfolgt, sofern etwaige Außenstände der ÜBERGEBERIN beglichen worden sind, mit rechtlicher Wirkung zum 01.04.2016, 0.00 Uhr Ortszeit.*

#### **3. ÄNDERUNG DES PACTHVERTRAGES**

*3.1 Punkt 8. des PACTHVERTRAGES wird wie folgt geändert:*

*" Die Kautien beträgt 8 Bruttomonatszinszahlungen (d.h. MINDESTZINS + NEBENKOSTEN + Kosten der WERBUNG + UMSATZSTEUER für 8 Kalendermonate).*

*Die Kautien beträgt somit 64.241,96 € und ist binnen 14 Tagen nach Unterfertigung dieser ERGÄNZUNGSVEREINBARUNG durch den NEUEN BESTANDNEHMER in bar zu erlegen, ansonsten der BESTANDGEBER dazu berechtigt ist, die VEREINBARUNG unter Setzung einer Nachfrist von 5 Tagen mit sofortiger Wirkung aufzukündigen. ...*

#### **4. SONSTIGE BESTIMMUNGEN**

*4.1 Alle übrigen Bestimmungen der VEREINBARUNG bleiben vollinhaltlich aufrecht und finden auch auf diese ERGÄNZUNGSVEREINBARUNG Anwendung.*

... "

#### **4.2. Ermittlungen des Finanzamtes**

Das FA führte noch Ermittlungen durch Einsicht in den im Bemessungsakt ErfNralt-4 inliegenden Bestandvertrag vom 18.12.2013 durch.

#### **4.3. Gebührenbescheid**

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2016 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die Vereinbarung vom 4. April 2016 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit € 3.066,76 (1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 306.675,51) fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.*

*Bemessungsgrundlage = Entgelt für 41 Monate € 303.957,19 (mtl. € 7.413,59 lt. ursprünglicher Vertrag) + Entgelt für 11 Tage € 2.718,32 = € 306.675,51"*

#### **4.4. Beschwerde**

In der dagegen eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Aufhebung des vorläufigen Bescheides, in eventu endgültige Festsetzung der Rechtsgebühren mit € 0,00.

Weiters beantragte die Bf. im Sinne des § 262 Abs 2 lit a BAO die direkte Vorlage der Beschwerde ans BFG ohne vorherigem Erlass einer Beschwerdeentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Zentraler Einwand ist, dass kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vorliege und entspricht die Begründung im Wesentlichen jener im Verfahren zu ErfNr.1.

## **II. Verfahren vor dem BFG**

### **1. Vorlage der Rechtssache "STANDORT1" ans BFG**

Mit Vorlagebericht vom 4.11.2016 wurde die Beschwerde betreffend die Geschäftsräumlichkeit in der „STANDORT1“ vom Finanzamt dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht stellte das FA den Sachverhalt auszugsweise wie folgt dar:

*"Die Bestandgeberin hat mit der ÜBERGEBERIN am 16.10.2014 einen Bestandvertrag über ein Geschäftslokal abgeschlossen. Mit Kaufvertrag vom 18.3.2016 hat die seinerzeitige Bestandnehmerin das österreichische X-Geschäft an die X \* GmbH, die nunmehrige Beschwerdeführerin, verkauft. Mit Vereinbarung vom 25.3.2016 wurde der Übergang des Bestandvertrages gemäß § 38 Abs. 1 UGB von der Verkäuferin (der seinerzeitigen Mieterin) auf die Käuferin als neue Bestandnehmerin beurkundet."*

Weiters gab das FA im Vorlagebericht noch eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

*"Unbestritten ist, dass im beschwerdegegenständlichen Fall eine Vertragsübernahme vorliegt. Eine Vertragsübernahme ist gebührenrechtlich wie der Neuabschluss eines Rechtsgeschäftes zu behandeln. Entscheidend für die Beurteilung ist der Urkundeninhalt. Wird zwischen dem verbleibenden Vertragspartner und dem neuen Vertragspartner mit Zustimmung des ausscheidenden Vertragspartners ein neues Vertragsverhältnis begründet, so ist die Vergebühnung nach der dem Vertragsverhältnis entsprechenden Tarifpost des § 33 GebG vorzunehmen (GebR Rz 668).*

*Parteienvereinbarungen sind ebenso dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren § 15 Rz 12 unter Verweis auf VwGH 11.6.1981, 15/3182/80; 17.3.1986, 84/15/0158; 29.8.2013, 2013/16/0126 u. a.). Die Erfüllung der Tatbestände des § 33 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Parteien auf Basis ihrer vertraglichen Gestaltungsfreiheit zusätzlich zu rechtlich bereits bestehenden Anspruchsgrundlagen weitere schaffen, die einen der Tatbestände der Rechtsgebühren erfüllen (Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar, Gebührengesetz Kommentar § 15 Rz 28 mit Verweis auf VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; 1.10.2001, 2001/16/0312).*

*Zur Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung ist zu bemerken, dass nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen ist, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. 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 Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084). Deshalb ist es rechtmäßig, bei Abschluss eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG nur vorläufig (zB von der Mindestmiete) festzusetzen und später bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige zu ersetzen."*

## **2. Vorlagen in den Rechtssachen "STANDORT2", "STANDORT3" und "STANDORT4"**

Mit Vorlageberichten vom 24.11.2016 legte das Finanzamt die Beschwerden betreffend die Geschäftsräumlichkeiten im "STANDORT2", im "STANDORT3" und im "STANDORT4" ebenfalls dem BFG zur Entscheidung vor.

In den Sachverhaltsdarstellungen führte das FA jeweils wiederum aus, dass der Übergang des Bestandvertrages gemäß § 38 Abs. 1 UGB von der Verkäuferin (der seinerzeitigen Mieterin) auf die Käuferin als neue Bestandnehmerin beurkundet worden sei.

Auch die Stellungnahmen decken sich im Wesentlichen mit jenen im Verfahren betreffend die Geschäftsräumlichkeiten in der "STANDORT1".

### **3. Beweiserhebung durch das BFG**

Durch das Bundesfinanzgericht wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte ErfNr.1, ErfNr.2, ErfNr.3 und ErfNr.4 ( in denen sich jeweils Kopien des ursprünglichen Bestandvertrages befinden). Weiters wurden noch ergänzende Ermittlungen durch Abfragen im Firmenbuch samt Einsicht in die Urkundensammlung zu FN\*\*\*\*\* durchgeführt.

### **4. Vorbereitungsvorhalt BFG 5.6.2019**

Mit Vorbereitungsvorhalt vom 6.5.2019 teilte das BFG den Parteien mit, wie sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt und die Rechtslage für das BFG darstelle.

Die Bf. wurde im Hinblick auf die bisherige Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung gebeten, die Höhe des umsatzabhängigen Bestandzinses, der Werbekostenpauschale, der Versicherungskosten sowie die Nebenkosten für den Zeitraum 04/2016 – 03/2019 bekanntzugeben.

Für die Abgabe einer allfälligen Stellungnahme sowie die Übermittlung der angeforderten Daten wurde eine Frist bis zum 30. Juni 2019 eingeräumt.

### **5. Mitteilung FA 24.6.2019**

Das FA teilte mit Schreiben vom 24.6.2019 mit, dass keine weitere Stellungnahme zum Vorbereitungsvorhalt abgegeben werde und verwies auf sein bisheriges Vorbringen, insbesondere auf die Ausführungen im Vorlagebericht und die darin zitierte Rechtsprechung.

### **6. Stellungnahme Bf. 1.7.2019 samt Urkundenvorlage**

Mit Schriftsatz vom 1.7.2019 gab die Bf. eine Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

*„Sachverhalt*

*Grundsätzlich wird im Hinblick auf den Sachverhalt auf die Beschwerde vom 29. August 2016 und dem Vorlageantrag vom 4. Oktober 2016 bzw die Beschwerde vom 3. November 2016 mit dem Antrag auf Direktvorlage verwiesen. Zur besseren Übersicht erlauben wir uns, den Sachverhalt kurz zusammengefasst darzustellen:*

*Die Beschwerdeführerin hat mehrere X-Stores der ÜBERGEBERIN im Rahmen eines Asset-Erwerbes gekauft. Unter anderen handelt es sich dabei um die X-Stores in den*

*Geschäftsbetriebsräumlichkeiten im STANDORT1, ... , im STANDORT3, ... , im STANDORT4 ORT4 .... und im STANDORT2 ....*

*Die Veräußerin hat bis zum Zeitpunkt des Betriebsüberganges am 1. April 2016 in obigen Geschäftsräumlichkeiten den Verkaufsbetrieb ausgeübt. Die Bestandverträge über obige Geschäftsräumlichkeiten wurden lange vor dem Unternehmenskauf zwischen den Bestandgeberinnen und der ÜBERGEBERIN als Bestandnehmerin abgeschlossen und zwar jeweils betreffend STANDORT1 am 16. Oktober 2014, STANDORT3 am 3. Juli 2015, STANDORT4 ORT4 am 18. Dezember 2013 und STANDORT2 am 13. Oktober 2014/27. Oktober 2014.*

*Die einzelnen Verkaufsbetriebe werden seit der umfassenden Betriebsübernahme am 1. April 2016 von der Beschwerdeführerin in obigen Geschäftsräumlichkeiten weitergeführt.*

*Die einzelnen Betriebsübergänge im Zuge des Asset-Erwerbes waren Gegenstand der einzelnen Vereinbarungen zwischen der Bestandgeberinnen, der Betriebsübergebenden und der Beschwerdeführerin als Betriebsübernehmerin und nunmehrigen Bestandnehmerin.*

*Veränderungen des jeweiligen Bestandverhältnisses, insbesondere Veränderungen des Vertragsinhaltes betreffend Bestandszins, Vertragslaufzeit oder sonstiger Rechte und Pflichten der nunmehrigen Vertragsparteien, wurden in diesen Vereinbarungen nicht getroffen.*

*Nur hinsichtlich der ursprünglichen Kautionsvereinbarungen wurden im Zuge der Betriebsübergänge Anpassungen vorgenommen und dieser Umstand jeweils in den Vereinbarungen vermerkt;*

*o Der durch Bankgarantie zu erlegende Kautionsbetrag in Bezug auf die Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT1 erhöhte sich auf sechs Bruttomonatsbelastungen.*

*o Im Falle der Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT3 erhöhte sich der durch Bankgarantie zu erlegende Kautionsbetrag auf sechs Bruttomonatsbelastungen.*

*o Bei den Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT4 ORT4 erhöhte sich die zu erlegende Kaution auf acht Bruttomonatszinszahlungen.*

*o Im Zusammenhang mit dem Erlag der Kaution entschied man sich betreffend die Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT2 für eine Kaution im Sinne von Ziffer 6 Teil B des (ursprünglichen) Pachtvertrages vom 13.10.2014/27.10.2014 und nicht von Ziffer 4 Teil A.*

*Beschwerdegegenständlich ist die Frage, ob die vorliegende Beurkundung als gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft zu beurteilen ist oder ob die als „Vereinbarung“, „Vereinbarung“, „Ergänzungsvereinbarung“ und „Nachtrag Nr 1“ bezeichneten Schriftstücke (im Nachstehenden bezeichnet als „**Vereinbarungen**“) keine Gebührenpflicht begründen.*

## **Stellungnahme**

*Hinsichtlich der Problemstellung und der diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen wird auf die jeweilige Beschwerde und den Vorlageantrag verwiesen.*

*Ergänzend werden, insbesondere in Bezug auf Ihre Darstellung zur Gebührenpflicht der „Zusatzvereinbarungen“ mangels Parteienidentität und vorliegender Dreiparteieneinigung im Vorbereitungsvorhalt vom 6. Mai 2019, noch folgende Punkte ausgeführt:*

### **Vertragsübernahme infolge Unternehmensübergang gemäß § 38 UGB**

*Nach § 38 UGB findet der Wechsel des Vertragspartners aus Sicht des Dritten im Zeitpunkt des Unternehmensüberganges statt, wobei der Übergang der Rechtsverhältnisse zwar sogleich Wirksam, jedoch durch einen Widerspruch auflösend bedingt ist (siehe Dehn in U. Torggler UGB3 § 38 Rz 36; Karollus in Jabornegg/Artmann UGB Bd I2 § 38 Rz 29). Demnach gelten die Rechtsverhältnisse ex lege auf den Erwerber des Unternehmens über, wobei dieser automatische Übergang die Zustimmung des Dritten als verbleibende Partei ersetzt (siehe Dehn in U. Torggler UGB3 § 38 Rz 40; Fuchs/W. Schuhmacher in Straube/Ratka/Rauter UGB I4 § 38 Rz 5). Folglich ist bereits im Zeitpunkt des Unternehmensüberganges ein wirksamer Vertragspartnerwechsel durch Volleintritt des Erwerbers vollzogen und liegt somit eine Vertragsübernahme vor.*

*Für gebührenrechtliche Zwecke ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Übernahme eines Bestandvertrages nicht per se dazu führt, dass gebührenrechtlich von einer Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses auszugehen ist (VwGH 16. Oktober 1989, 88/15/0086).*

*In Bezug auf die beschwerdegegenständlichen Bestandverhältnisse knüpften die Bestandgeberinnen die Bedingung, ihr Widerspruchsrecht im Zusammenhang mit § 38 UGB nicht auszuüben daran, dass die Erwerberin als in das jeweilige Rechtsverhältnis eintretende Vertragspartnerin eine höhere Kautio hinterlegt, als die Verkäuferin bei Abschluss der infolge des Unternehmensüberganges zu übertragenden Bestandsverträge hinterlegt hat.*

*Keinesfalls wurden durch die Vereinbarungen vertragliche Titel für Rechtsübergänge geschaffen und können diese diesbezüglich auch keine Gebührenpflicht begründen. Der Titel für den ex lege Übergang der Rechtsverhältnisse liegt im Kaufvertrag über das Unternehmen.*

*Ebensowenig haben etwaige Änderungen betreffend die Haftung nach §§ 38, 39 UGB Einfluss auf die gebührenrechtliche Beurteilung, weil Änderungen solcher Art ausschließlich den Unternehmensübergang selbst betreffen, nicht die jeweiligen Bestandsverträge. Da Unternehmenskaufverträge nicht der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, sind diesbezügliche Vereinbarungen gebührenrechtlich unbeachtlich.*

### **Änderungen in Zusammenhang mit der Kautions als Voraussetzung, dass kein Widerspruch iSd § 38 UGB erfolgt**

Das Widerspruchsrecht in § 38 UGB hat den Zweck, die Wahrung der Interessen Dritter zu schützen. Ein etwaiger Widerspruch wirkt ex Tunc (Dehn in U. Torggler UGB3 § 38 Rz 56), der allerdings unter der Prämisse des § 17 Abs 4 GebG für gebührenrechtliche Zwecke unbeachtlich wäre.

Damit die jeweilige Bestandgeberin dem Übergang des Bestandverhältnisses nicht widerspricht, einigte man sich darauf, dass sich die Beschwerdeführerin als Käuferin und als infolge des Unternehmensüberganges neue Bestandnehmer zur Zahlung einer höheren Kautions verpflichtet.

Dies geht insbesondere aus Punkt 6 des Nachtrages Nr. 1 betreffend den STANDORT2 Pachtvertrag hervor, in dem ausdrücklich festgehalten wurde, dass, sofern eine höhere Kautions nicht hinterlegt wird, der Verpächter das Recht hat, von dieser Vereinbarung zurückzutreten, und dass in diesem Fall der Pachtvertrag mit dem Pächter (dh mit dem Unternehmensveräußerer) unverändert fortgilt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat am 11. September 2014 zu 2013/16/0221 erkannt, dass Ausführungen in Vereinbarungen, die lediglich die Verfügungsakte zur Vertragserfüllung (modus), insbesondere den Übergang der Außenstände im Rahmen der Unternehmensübertragung regeln, keine gesonderte Vereinbarungen darstellen, die einen Rechtstitel für ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft bilden. Die jeweilige Kautionsvereinbarung stellt im Sinne dieses Erkenntnisses den vom Unternehmenserwerber zu setzenden Verfügungsakt im Rahmen der Unternehmensübertragung dar und nicht eine Änderung der ursprünglichen Verträge über das Bestandverhältnis betreffend die Geschäftsräumlichkeiten in denen der Betrieb des gekauften Unternehmens fortgeführt wird.

Dies wird zudem dadurch deutlich, dass die Hinterlegung einer höheren Kautions bereits vor Wirksamkeit des Unternehmensüberganges vereinbart wurde, damit die jeweilige Bestandgeberin als Dritte nicht das ihr gesetzlich zustehende Widerspruchsrecht ausübt. Falls in diesem Zusammenhang überhaupt von einer Änderung der ursprünglichen Verträge gesprochen werden kann, dann fand die Änderung durch Erhöhung der Kautions noch vor der Vertragsübernahme statt (siehe dazu sogleich unter Punkt 3.) und konnte nur Wirksam zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien vereinbart werden, wobei in diesem Fall die Voraussetzungen des § 21 GebG erfüllt wären. Sodann wäre allerdings zu berücksichtigen, dass die Kautions nicht in die Bemessungsgrundlage einzurechnen ist; insofern könnte die Erhöhung der Kautions keine gebührenrechtlichen Auswirkungen entfalten.

Weiters ist noch anzumerken, dass der Ausübungsverzicht des Widerrufsrechtes der jeweiligen Bestandgeberin wiederum die Übertragung im Rahmen des Unternehmensübergangs betrifft

*und keine eigenständige, im ursprünglichen Bestandvertrag vorbehaltene Zustimmung zur Begründung eines (neuen) Rechtsgeschäftes. Die Vertragsübernahme gilt bereits im Zeitpunkt des vereinbarten Stichtages für den Unternehmensübergang und nicht, wenn der Dritte auf sein Widerspruchsrecht verzichtet (siehe Dehn in U. Torggler UGB3 § 38 Rz 8) oder wenn der Dritte die im Bestandvertrag vorbehaltene Zustimmung erteilt. Solch eine vorbehaltene Zustimmung ist für gebührenrechtliche Zwecke nur in jenen Fällen zu beachten, wenn die Mitwirkung der verbleibenden Partei für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes notwendig ist (siehe Fellner Geb-Komm § 21 Rz 8). Eben diese Mitwirkung in der Form einer Zustimmung wird im Falle des Unternehmensüberganges nach § 38 UGB nicht verlangt (siehe Dehn in U. Torggler UGB3 § 38 Rz 8 und 40, anders siehe im Vergleich zur Unternehmenspacht Dehn, Zak 2008, 106) Es ist üblich, dass eine Verweigerklärung im Hinblick auf einen Widerspruchsverzicht noch zwischen Verkäufer und seinen besonders wichtigen Vertragspartnern erfolgt.*

### ***Unterzeichnung der Urkunden vor Unternehmensübergang durch Käuferin als neue Bestandnehmerin***

*In Bezug auf die Vereinbarungen betreffend die X-Stores im STANDORT2 (aufgrund einer Änderung nochmals am 4. April 2016 unterzeichnet), im STANDORT3 und im STANDORT1 ist festzuhalten, dass diese bereits vor der Wirksamkeit des Unternehmensüberganges am 25. März 2016 von der Käuferin unterzeichnet wurden. Erst im Zeitpunkt des laut Unternehmenskaufvertrages vereinbarten Stichtages (1. April 2016) kam es aber zur Vertragsübernahme nach Maßgabe des § 38 UGB.*

*Deshalb konnten die im Rahmen des Unternehmensüberganges nach § 38 UGB übertragenen Bestandverhältnisse von den „neuen“ Vertragspartnern nicht durch Vereinbarung einer höheren Kautions geändert werden und kann insofern auch nicht von einer (gebührenausschließenden) Zusatzvereinbarung des nach § 38 UGB übertragenen Vertrages gesprochen werden. In den Urkunden wurde lediglich der ex lege Übergang der Bestandsverhältnisse nach § 38 UGB aufgrund des Unternehmenskaufes und die für die Nichtausübung des Widerspruchsrechtes vorausgesetzte Hinterlegung einer höheren Kautions festgehalten.*

*Die Vereinbarung einer Vertragsübernahme ist somit in diesen Vereinbarungen nicht zu sehen, sondern vielmehr das Festhalten eines Ist-Zustandes (VwGH 16.12.2014, 2013/16/0188). Keinesfalls wurden zusätzliche rechtsgeschäftliche Änderungen zwischen den „neuen“ Vertragspartnern vereinbart, sondern handelt es sich aus Sicht der Beschwerdeführerin um gebührenrechtlich unbeachtliche Vereinbarungen, die noch vor der ex lege Vertragsübernahme getroffen und deshalb nur wirksam zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien abgeschlossen werden konnten.“*

Mit der Stellungnahme übermittelte die Bf. dem BFG Aufstellungen aller Kosten, die der Bf. in Zusammenhang mit dem jeweiligen Bestandverhältnis im Zeitraum April 2016 bis März 2019 erwachsen sind.

## 7. Mündliche Verhandlung

In der am 27. August 2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung berichtete die Richterin über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt unter Hinweis auf den Vorbereitungsvorhalt des BFG vom 6.5.2019 und die Stellungnahme der Bf. vom 1.7.2019. Dazu wurde der Vertreterin der Bf. (kurz PV) und dem Vertreter der Amtspartei (kurz FA) von der Richterin die Beilage ./1 zur Niederschrift, in der allfälligen Änderungen der Bemessungsgrundlage und des Gebührenbetrages auf Grundlage der Aufstellungen der Bf. dargestellt werden, ausgehändigt.

Auf die Frage der Richterin, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt, antworteten:

PV: *„Es gab schon im Jänner/Februar E-Mailverkehr zwischen den Bestandgebern und der damaligen Bestandnehmerin über den geplanten Unternehmenskauf. Voraussetzung dafür, dass das Widerspruchsrecht nicht ausgeübt wird, war von Seiten der Bestandgeber, dass weitere Sicherheiten geleistet werden in der Form von höheren Kautionen.“*

FA: *„Dazu gibt es von unserer Seite keine Ergänzungen.“*

Zur rechtlichen Beurteilung führte die PV aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

*„Ich verweise besonders auf die Stellungnahme, die Vertragsübernahme ist ex lege erfolgt. Die abgeänderte Kautionsvereinbarung wurde bereits vor dem ex lege Übergang geschlossen und ist daher das Bestandverhältnis bereits in der abgeänderten Fassung übergegangen. Dazu kommt, dass die Urkunden bei STANDORT1, STANDORT3 und STANDORT4 bereits vor dem ex lege Betriebsübergang errichtet und unterzeichnet wurden. Wenn man diesen ex lege Übergang als Zustandekommen des Rechtsgeschäftes ansieht, dann wäre die Urkunde bereits vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet worden. Dies würde nach der Literatur keine Rechtsgeschäftsgebühr auslösen (siehe Allram in Bergmann/Pinetz GebG § 15 RZ 12 mwN)“*

Dazu erwiderte das FA Folgendes:

*„Das Finanzamt verweist auch auf die bisherigen Ausführungen. Gerade der letzte Einwand, dass der ex lege Übergang nach der Urkundenerrichtung war, spricht für eine Gebührenpflicht.“*

Gegenäußerung PV: „Der Kaufvertrag betreffend das Unternehmen ist bereits am 18. März 2016 abgeschlossen worden, der Stichtag ist der 1. April 2016 gewesen. Der ex lege Übergang ist am 31. März/1. April 2016 erfolgt.“

Von der Richterin wurde festgehalten, dass keine Beweisanträge offen sind. Das Beweisverfahren wurde somit von der Richterin geschlossen und die Parteien um die Schlussworte ersucht.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte abschließend, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide auf endgültige Festsetzungen mit den in der Beilage ./1 zur Niederschrift dargestellten Beträgen abzuändern.

Die Vertreterin der Bf. ersuchte abschließend, den Beschwerden stattzugeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Die Richterin verkündete sodann den Beschluss, dass die Entscheidungen der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleiben.

### **III. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die ÜBERGEBERIN (kurz Übergeber) hat zum Betrieb des österreichischen X-Geschäftes mehrere Bestandverträge (mit unterschiedlichen Bestandgebern) über Geschäftsräumlichkeiten ("X-Stores") in diversen Einkaufszentren abgeschlossen, darunter die vier hier relevanten Bestandverträge über Geschäftsräumlichkeiten in der "STANDORT1", im "STANDORT2", im "STANDORT3" und im "STANDORT4". Die über die vier Bestandverträge errichteten Urkunden wurden jeweils ordnungsgemäß vergebührt.

Keiner der vier Bestandverträge enthält eine vorweg erteilte Zustimmung des Bestandgebers zur Weitergabe der Bestandrechte. Die einzelnen Bestandverträge enthalten folgende Regelungen im Zusammenhang mit der Weitergabe des Bestandobjektes:

#### **- Bestandverträge "STANDORT1" und "STANDORT3"**

Der Bestandvertrag "**STANDORT1**" vom 15./16.10.2014 und der Bestandvertrag "**STANDORT3**" vom 3.7.2017 bestimmen gleichlautend im **§ 14.1**,

dass es dem Bestandnehmer nicht gestattet ist, das Bestandobjekt oder Teile desselben in Unterbestand zu begeben, entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgendeiner Weise, insbesondere in Form von Unternehmensverpachtung weiterzugeben oder die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag zur Gänze oder zum Teil, in welcher Form immer, zu übertragen.

Nach **§ 14.2** des Bestandvertrages "**STANDORT1**" und "**STANDORT3**" bedarf die Benützung des Bestandobjektes in einer geänderten Rechtform, ebenso wie die Benützung des

Bestandobjektes bei jeder unmittelbaren oder mittelbaren Änderung der wirtschaftlichen oder rechtlichen Einflussmöglichkeiten in der Person des Bestandnehmers, auch wenn die Änderung nicht den Bestandnehmer selbst, sondern eine seiner Mutter- oder Obergesellschaften betrifft, sowie auch dann, wenn die Änderung nicht auf einmal geschieht, der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Bestandgeberin. Dieser Zustimmung bedarf auch jeder Übergang des Bestandsrechtes durch Gesamtrechtsnachfolge, auch wenn der Bestandsrechtsübergang oder der Eintritt in das Bestandsverhältnis bereits aufgrund des Gesetzes eintreten sollte. Der Bestandnehmer ist daher verpflichtet, sämtliche derartige Änderungen der Bestandgeberin vorher zum Zwecke der Zustimmungserteilung anzuzeigen.

In § 14.3 des Bestandvertrages "**STANDORT1**" und "**STANDORT3**" wurde für den Fall, dass die Bestandgeberin weder der betreffenden Änderung, noch der Benützung trotz der Änderung im Sinne dieses § 14 schriftlich zugestimmt hat (mag diese Zustimmung auch aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen nicht erforderlich gewesen sein), noch schriftlich erklärt hat, trotz dieser Änderung den Bestandszins nicht anzuheben, Folgendes vereinbart:

*"Der Bestandgeberin steht es frei, geltend zu machen, dass jedes Rechtsgeschäft im Sinne des § 14.1 und § 14.2 sowie jede Handlung im Sinne der § 14.1 und § 14.2 ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin erfolgten, gegenüber der Bestandgeberin unwirksam sind.*

*Der Bestandgeberin steht es weiters frei, vom bisherigen Bestandnehmer in diesem Fall eines Rechtsgeschäftes oder einer Handlung im Sinne der § 14.1 und § 14.2 ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen aus diesem Bestandvertrag (weiterhin) zu fordern, und der Bestandnehmer unterwirft sich der Erfüllung dieser Verpflichtung in Solidarhaftung mit dem neuen Bestandnehmer.*

*Die Bestandgeberin ist – unbeschadet weiterer Ansprüche, insbesondere auf vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß § 15 – berechtigt, ab dem auf den Abschluss eines Rechtsgeschäftes oder einer Handlung im Sinne der § 14.1 und § 14.2 folgenden Zinstermin den Bestandszins (Mindestbestandszins und Umsatzbestandszins) um bis zu dreißig Prozent des zuletzt geschuldeten Betrages des Mindestbestandszinses und entsprechende um bis zu dreißig Prozent den Prozentsatz des Umsatzbestandszinses anzuheben. Diese Erhöhung verpflichtet den (allenfalls neuen) Bestandnehmer zu Bezahlung des erhöhten Bestandszinses. Die Erhöhung steht im Ermessen der Bestandgeberin."*

§ 15.3 lit c) des Bestandvertrages "**STANDORT1**" und "**STANDORT3**" bestimmte, dass die Bestandgeberin bei jedem Abschluss einer der im § 14 genannten Rechtsgeschäfte oder Handlungen ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin berechtigt ist, das Bestandsverhältnis aufzukündigen.

**Bestandvertrag "STANDORT2"**

Der Bestandvertrag "**STANDORT2**" vom 13.10./27.10.2014 enthält im **Teil B Ziffer 17** mit der Überschrift "*Unterverpachtung, Übertragung des Pachtvertrages durch den Pächter, gesellschaftsrechtliche Veränderungen beim Pächter*" folgende Regelung:

*"17.1 Der Pächter ist ohne die vorherige schriftliche Erlaubnis des Verpächters nicht berechtigt, den Gebrauch des Pachtgegenstandes einem Dritten zu überlassen, insbesondere den Pachtgegenstand unterzuverpachten.*

*17.2 Die Übertragung des Pachtvertrages vom Pächter auf einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Verpächters.*

*17.3 Bei Veräußerung des Unternehmens, des Betriebs oder eines Teilbetriebs des Pächters geht der Pachtvertrag auf den Rechtsnachfolger des Pächters nur über, wenn der Verpächter dem Übergang des Pachtvertrages schriftlich zustimmt.*

*..."*

In **Teil C Ziffer 6.7** des Bestandvertrages "**STANDORT2**" wurde ergänzend noch Folgendes vereinbart:

*"Der Verpächter erklärt hiermit seine Zustimmung, den Pachtvertrag – sofern der Pächter es wünscht – zu einem späteren Zeitpunkt unter folgenden Voraussetzungen **auf ein Unternehmen zu übertragen, das nachweislich mit dem Mieter verbunden ist, als Nachfolgepächter zu übertragen:***

*...."*

Die Bf. und der Übergeberin sind nicht miteinander gesellschaftsrechtlich verbunden.

#### **- Bestandvertrag "STANDORT4"**

Der Bestandvertrag vom **18.12.2013 "STANDORT4"** enthält in der Anlage 1 ("Pachtbedingungen") in Punkt 2.8 mit der Überschrift "Unterbestandgabe" folgende Regelung:

*"Es ist dem BESTANDNEHMER nicht gestattet, den BESTANDGEGENSTAND entgeltlich oder unentgeltlich gänzlich oder teilweise in Unterbestand zu geben, Dritten zur Verfügung zu stellen, oder Dritten Rechte am BESTANDGEGENSTAND zu gewähren oder zu übertragen".*

Punkt 7.3.1.1. (h) enthält ein außerordentliches Kündigungsrecht durch den Bestandgeber, wenn

*"eine Übertragung des Unternehmens des BESTANDNEHMERS an Mitbewerber des BESTANDGEBERS ohne vorherige Zustimmung des BESTANDGEBERS stattfindet, einschließlich beispielsweise einer Übertragung durch Zusammenschluss, Spaltung, Umwandlung oder*

*Erwerb, durch Schenkung unter Lebenden oder auf den Todesfall; wenn die Rechtsform des BESTANDNEHMERS oder die Eigentumsverhältnisse am BESTANDNEHMER sich ändern;"*

Nach Punkt 10.3. darf der BESTANDNEHMER seine Rechte und Verpflichtungen aus dieser VEREINBARUNG nicht an einen Dritten abtreten.

### **Einigung mit den Bestandgebern vor dem Verkauf des Unternehmens**

Im Jänner/Februar 2016 gab es bereits E-Mailverkehr zwischen der damaligen Bestandnehmerin und den Bestandgebern über den geplanten Unternehmenskauf. Voraussetzung dafür, dass das Widerspruchsrecht nicht ausgeübt wird, war von Seiten der Bestandgeber, dass weitere Sicherheiten geleistet werden. Damit die jeweilige Bestandgeberin dem Übergang des Bestandverhältnisses nicht widerspricht einigte man sich jeweils noch vor Abschluss des Unternehmenskaufvertrages darauf, dass sich die Bf. als Käuferin und als infolge des Unternehmensüberganges neue Bestandnehmerin zur Zahlung einer höheren Kautions verpflichtet. Die hinsichtlich der ursprünglichen Kautionsvereinbarungen vorgenommenen Anpassungen wurde jeweils in den vorbereiteten „Vereinbarungen“ vermerkt;

- o Der durch Bankgarantie zu erlegende Kautionsbetrag in Bezug auf die Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT1 erhöhte sich auf sechs Bruttomonatsbelastungen.

- o Im Falle der Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT3 erhöhte sich der durch Bankgarantie zu erlegende Kautionsbetrag auf sechs Bruttomonatsbelastungen.

- o Bei den Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT4 ORT4 erhöhte sich die zu erlegende Kautions auf acht Bruttomonatszinszahlungen.

- o Im Zusammenhang mit dem Erlag der Kautions entschied man sich betreffend die Geschäftsräumlichkeiten im STANDORT2 für eine Kautions im Sinne von Ziffer 6 Teil B des (ursprünglichen) Pachtvertrages vom 13.10.2014/27.10.2014 und nicht von Ziffer 4 Teil A.

Veränderungen des jeweiligen Bestandvertrages betreffend Bestandzins, Vertragslaufzeit oder sonstiger Rechte und Pflichten der nunmehrigen Vertragsparteien, wurden in diesen Vereinbarungen nicht vorgesehen.

### **Asset Purchase Agreement**

Am **18.03.2016** haben der Übergeber und die Bf. als Übernehmer ein in englischer Sprache abgefasstes "**Asset Purchase Agreement**" abgeschlossen. Über diese "Asset Purchase Agreement" wurde eine beglaubigte Übersetzung mit auszugsweise folgendem Inhalt erstellt:

#### **"1. Vertragsgegenstand**

1.1. Gegenstand dieses Vertrages sind ausschließlich jene Rechte, Verträge, Rechtsbeziehungen, Vermögensgegenstände und Mitarbeiter, die hierin sowie in diesbezüglich diesem Vertrag beigelegten Anhängen ausdrücklich angeführt sind (die "**Vermögensgegenstände**" oder "**Vertragsgegenstand**")

(a) ...

(b) die Leasingverträge für die Franchiseläden gemäß Anhang 1.1.b (die "**Leasingverträge**")

...

1.4: Betreffend die Leasingverträge und die Dienstverträge übernimmt die Käuferin keine sonstigen Verbindlichkeiten der Verkäuferin (gleichgültig ob bekannt oder nicht bekannt, fällig oder noch nicht fällig), die zu diesem Zeitpunkt vor dem Tag des Closing (laut nachstehender Definition in Punkt 3) eingegangen wurden oder sich auf einen solchen Zeitpunkt beziehen.

1.5. Verkäuferin und Käuferin vereinbaren hiermit gemäß § 38 (4) UGB, dass die Käuferin für keine vertraglichen Verpflichtungen haftet, die zu einem Zeitpunkt vor dem Datum des Closing eingegangen wurden oder sich auf einen solchen Zeitpunkt beziehen. ...

## **2. Kauf und Übertragung**

2.1 Vorbehaltlich der Bedingungen dieses Vertrages verkauft hiermit die Verkäuferin und übergibt die Käuferin den Vertragsgegenstand zum Closing und die Käuferin erwirbt und übernimmt zum Closing.

2.2. Die Übertragung der physischen Vermögensgegenständen des Vertragsgegenstandes erfolgt zum Datum des Closing mittels symbolischer Übergabe gemäß § 427 ABGB und mittels Erklärung gemäß § 428 ABGB. Die Übertragung der Leasingverträge und der Dienstnehmer erfolgt lediglich gemäß § 38 (1) UGB beziehungsweise § 3 AVRAG.

...

## **5. Leasingverträge**

5.1 Auf Grund der Leasingverträge ist ÜBERGEBERIN Leasingnehmer der Franchiseläden laut Liste in Anhang 1.1.b (die "**Franchiseläden**").

5.2 Vor dem Datum des Closing wird ÜBERGEBERIN sich nach besten Kräften bemühen die Zustimmung des Vermieters zur Übertragung der Leasingverträge zu erwirken und verpflichtet sich die entsprechenden Übertragungsverträge für die Übertragung der Leasingverträge vor dem Closing zu unterzeichnen. ... Die Verkäuferin kann die Käuferin nicht in Anspruch nehmen, wenn ein Leasingvertrag auf Grund fehlender Zustimmung eines Vermieters nicht übertragen werden kann.

...

## **11. Zusicherungen der Verkäuferin**

...

*(m) Anhang 1.1.b (Leasingverträge) enthält eine Liste sämtlicher gültiger und noch nicht beendeter Verträge in Zusammenhang mit den Leasingverträge des Geschäftsbetriebes. ... Alle diese Verträge sind uneingeschränkt gültig und rechtswirksam und rechtswirksam und werde am Datum des Closing auf die Käuferin übertragen, jedoch vorbehaltlich der Ausübung des Rechts des entsprechenden Vertragspartners gemäß § 38 (2) UGB gegen eine solche Übertragung Einspruch zu erheben. ...*

...

## **17. Closing**

*17.1 Die Übertragung des hierin beschriebenen Geschäftsbetriebes erfolgt in der Kanzlei ... am 31. März 2016 oder einem anderen einvernehmlich zwischen Verkäuferin und Käuferin vereinbarten Datum (das "**Closing**").*

...

*17.4. Der Vertrag gilt als aufgehoben, wenn das Closing nicht vor dem 30. September 2016 erfolgt.*

... "

Im Anhang 1.1.(b) des "Asset Purchase Agreement" sind insgesamt 7 "Leasingsverträge" aufgezählt, darunter die vier Verträge zu den Standorten "STANDORT1", "STANDORT2", "STANDORT3" und "STANDORT4".

## **Vereinbarungen STANDORT1 und STANDORT3**

Noch vor dem "Closing" schlossen **am 25. März 2016** die jeweilige Bestandgeberin, der Übergeber und die Bf. über die Geschäftsräumlichkeiten in der STANDORT1 bzw im STANDORT3 die hier gegenständliche "VEREINBARUNG" durch Unterzeichnung der über die "VEREINBARUNG" errichteten Urkunden ab. Die Urkunden haben jenen Inhalt wie oben unter I.1.1 bzw. I.3.1. auszugsweise zitiert.

Am **31.03.2016** ist dann wie vereinbart das "**Closing**" erfolgt und am 31.03.2016, 24:00 Uhr/**01.04.2016**, 00:00 das Unternehmen nach § 38 UGB (mit allen im Kaufvertrag aufgezählten Vermögensgegenständen) auf die Bf. übergegangen.

Am **4.4.2016** unterzeichneten die Übergeberin und die Bf. und am **25.4.2016** die Bestandgeberin den sog. "Nachtrag Nr. 1 (Übertragungsvereinbarung" betreffend die

Geschäftsräumlichkeiten im **STANDORT2** und hat die Urkunde jenen Inhalt, wie oben unter I.2.1 auszugsweise zitiert. Von der Bf. war bereits zuvor am **25.3.2016** und damit vor der Wirksamkeit des Unternehmensüberganges ein Vertragstext unterzeichnet worden und ist es sodann auf Grund einer Änderung nochmals am 4. April 2016 eine Unterzeichnung der hier gegenständlichen Urkunde vorgenommen worden.

Am **4.4.2016** wurde die sog. "Ergänzungsvereinbarung" über die Geschäftsräumlichkeiten im **STANDORT4** abgeschlossen, wobei wiederum sowohl die jeweilige Bestandgeberin, die Übergeberin und die Bf. die darüber errichtete Urkunde unterzeichneten und hat die Urkunde jenen Inhalt, wie oben unter I.4.1 auszugsweise zitiert.

Am **12.04.2016** wurde die Übernahme des Teilbetriebes "X-Geschäfte" durch die Bf. sowie der Haftungsausschluss gemäß § 38 UGB für alle nicht übernommenen Verbindlichkeiten gemäß Punkt 1.5 des Kaufvertrages im Firmenbuch eingetragen.

#### **IV. Beweiswürdigung**

Auf Grund der eingesehenen Unterlagen, dem Vorbringen der Bf. und der Eintragung im Firmenbuch wird als erwiesen angesehen, dass auf die Bf. ein Teilbetrieb übertragen wurde und dass Gegenstand des "Asset Purchase Agreement" ein Unternehmenserwerb iSd § 38 UGB war. Aus den Angaben im Firmenbuchantrag vom 6.4.2016 ergibt sich deutlich, dass das Closing am 31.3.2016 erfolgt ist und bestehen daher auch am Vorbringen der Bf., dass der tatsächliche Unternehmensübergang am 31.3.2016/1.4.2016 erfolgt ist, keinerlei Zweifel.

Es ist durchaus lebensnah, dass bereits vor Abschluss eines Unternehmenskaufvertrages mit den wichtigsten Vertragspartnern - wie den Bestandgebern der Geschäftslokale - abgeklärt wird, unter welchen Bedingungen diese bereits sind, das ihnen zustehende Widerspruchsrecht nicht auszuüben. Es wird daher auch das Vorbringen der Bf., dass bereits vor dem Unternehmensübergang mit den Bestandgebern Einigung über die Erhöhung der Kautions erzielt wurde, nicht bezweifelt. In der Stellungnahme vom 1.7.2019 wurde von der Bf. ausdrücklich ausgeführt, dass sich die Bf. als neue Bestandnehmerin zur Zahlung einer höheren Kautions verpflichtete. Dies deckt sich auch mit dem Inhalt der "Vereinbarungen".

Der Inhalt der über die hier gegenständlichen Vereinbarungen errichteten Urkunden ist ebenso unstrittig wie die Tatsache, dass die Urkunden nicht nur vom Übergeber und der Bf, sondern auch vom jeweiligen Bestandgeber unterzeichnet wurden. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Vereinbarungen nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

#### **V. Rechtslage und Erwägungen**

##### **Rechtslage**

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr nach dem Wert in Höhe von 1 v.H., wobei unter "Wert" der Preis zu verstehen ist, um den der Bestandnehmer den Gebrauch der Bestandsache erhält, somit alle jene Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bestandgeber verpflichtet und die mit der Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schulforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 v.H. vom Entgelt.

§ 15 Abs. 1 GebG sieht vor, dass Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Gemäß § 16 Abs.1 Z1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG, 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.

Gemäß § 17 Abs. 2 GebG wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es gemäß § 17 Abs. 4 GebG ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

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 gemäß § 21 GebG dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

§ 25 GebG wurde durch das Erkenntnis VfGH 26.2.2009, G 158/08 - Kundmachung mit BGBl I 34/2009 - mit Wirksamkeit 8.4.2009 aufgehoben.

§ 38 UGB idF BGBl. I Nr. 58/2010 bestimmt Folgendes:

*"(1) Wer ein unter Lebenden erworbenes Unternehmen fortführt, übernimmt, sofern nichts anderes vereinbart ist, zum Zeitpunkt des Unternehmensübergangs die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten. Für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers bestellte Sicherheiten bleiben für diese Verbindlichkeiten aufrecht. Der Veräußerer haftet nach Maßgabe des § 39 für die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten fort.*

*(2) Der Dritte kann der Übernahme seines Vertragsverhältnisses binnen dreier Monate nach Mitteilung davon sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber widersprechen; in der Mitteilung ist er auf das Widerspruchsrecht hinzuweisen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit. Im Falle eines wirksamen Widerspruchs besteht das Vertragsverhältnis mit dem Veräußerer fort.*

*(3) Wurde dem Dritten nicht nachweislich mitgeteilt, ob das Vertragsverhältnis vom Erwerber übernommen wurde, oder kann dieser Übernahme noch widersprochen werden, so kann er sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber auf das Vertragsverhältnis bezogene Erklärungen abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit.*

*(4) Werden unternehmensbezogene Rechtsverhältnisse des Veräußerers vom Erwerber nicht übernommen, so haftet er dennoch für die damit verbundenen Verbindlichkeiten. Dies gilt auch, wenn der Erwerber nur einzelne Verbindlichkeiten des Veräußerers nicht übernimmt. Eine davon abweichende Vereinbarung über die Haftung ist einem Dritten gegenüber nur wirksam, wenn sie beim Unternehmensübergang in das Firmenbuch eingetragen, auf verkehrsübliche Weise bekannt gemacht oder dem Dritten vom Veräußerer oder vom Erwerber mitgeteilt wurde.*

*(5) Wird ein Unternehmen im Weg eines Zwangsvollstreckungsverfahrens, eines Insolvenzverfahrens oder einer Überwachung des Schuldners durch einen Treuhänder der Gläubiger erworben, so finden diese Bestimmungen keine Anwendung.*

*(5a) Nicht als Erwerb eines Unternehmens im Sinn des Abs. 1 gilt die Fortführung im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs und der Beendigung dieser Verträge. Auch in diesen Fällen kann jedoch ein Dritter oder ein Sicherheitenbesteller gegenüber dem neuen Unternehmer Erklärungen in Bezug auf ein zum früheren Unternehmer bestehendes, unternehmensbezogenes und nicht höchstpersönliches Vertragsverhältnis abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen, solange ihm die Fortführung des Unternehmens im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs oder der Beendigung dieser Verträge nicht bekannt ist.*

*(6) Eine durch andere Bestimmungen begründete Haftung oder Übernahme von Rechtsverhältnissen durch den Erwerber bleibt unberührt."*

Nach § 39 UGB haftet der Veräußerer für die bis zum Unternehmensübergang entstandenen Verbindlichkeiten soweit sie vor Ablauf von fünf Jahren nach dem Unternehmensübergang fällig werden. Ansprüche daraus verjähren längstens in drei Jahren.

## **Erwägungen**

### **rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme vs. gesetzliche Rechtsfolge**

Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung bzw. Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 38, mwN).

Der Begriff des „Rechtsgeschäfts“ wird im GebG nicht definiert. Das GebG nennt nur taxativ verschiedene Arten von Rechtsgeschäften, die gebührenpflichtig sind. Ob ein Sachverhalt ein solches Rechtsgeschäft ist oder nicht, ist grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. Twardosz, GebG-ON, Rz 4 zu § 15).

Ein Rechtsgeschäft ist eine Privatwillenserklärung, gerichtet auf die Hervorbringung eines rechtlichen Erfolges, welcher nach der Rechtsordnung deshalb eintritt, weil er gewollt ist. Ein Vertrag ist jedes Rechtsgeschäft, welches die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten und Rechtsverhältnissen durch übereinstimmende Willensäußerung zweier als gegenüberstehend gedachter Parteien, dh Parteien mit entgegengesetzter Interessenrichtung, bezweckt. Dabei knüpft das Gebührengesetz 1957 in Ansehung des Abschlusses von Rechtsgeschäften an das Vertragsrecht des bürgerlichen Rechts an (vgl. Fellner, aaO, Rz 7 zu § 15 GebG unter Hinweis auf VwGH 30.1.1978, 1633/76).

**In der Regel** wird das gültige Zustandekommen - die Willensübereinstimmung - durch die beiderseitigen Unterschriften dokumentiert (vgl. Arnold/Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup> (2011) Rz 7a zu § 15).

Rechtsverhältnisse, die unmittelbar auf Grund gesetzlicher Anordnung zustande kommen, sind keine Rechtsgeschäfte und demzufolge nicht gebührenpflichtig. Wird lediglich eine gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des § 33 GebG verwirklicht (vgl. Arnold/Arnold, aaO, Rz 9 zu § 15).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Parteienvereinbarungen jedoch auch dann Gegenstand einer Gebühr sein, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetz einträte, sofern

darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wurde (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 mit weiteren Nachweisen).

Die Erfüllung der Tatbestände des § 33 GebG wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Parteien auf Basis ihrer vertraglichen Gestaltungsfreiheit zusätzlich zu rechtlich bereits bestehenden Anspruchsgrundlagen weitere schaffen, die einen der Tatbestände des Rechtsgebührenrechtes erfüllen (vgl. VwGH 17.5.2001, 2001/16/0249).

Bei der "überflüssigen" vertraglichen Regelung wird unabhängig von der Gesetzeslage (wenngleich durch diese inhaltlich bestimmt) das Rechtsgeschäft gleichsam „zusätzlich“ abgeschlossen, der Rechtsbeziehung also neben dem Gesetz auch noch das Rechtsgeschäft als zusätzlicher Rechtstitel gegeben (vgl. Arnold/Arnold, aaO, Rz 9 zu § 15 ).

Schafft eine (auch landes-)gesetzliche Regelung unmittelbar einen Rechtszustand, der inhaltsgleich mit einem (gebührenpflichtigen) Rechtsgeschäft ist, so ist keine Gebührenpflicht gegeben. Zu derartigen Rechtsverhältnissen gibt es auch keine rechtsbezeugenden Urkunden, weil ein unabhängig von der gesetzlichen Regelung rechtsgeschäftlich abgeschlossener Bestandvertrag gar nicht vorliegt und daher auch nicht beurkundet werden kann (vgl. Arnold aaO, Rz 10 zu § 15 GebG unter Hinweis auf VwGH 29.10.1962, 2209/61, VwSlg 2729 F).

Im Erkenntnis VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 war zu beurteilen, ob in einem Unternehmenskaufvertrag zusätzlich eine rechtsgeschäftliche Forderungsabtretung (Zession) beurkundet wurde. Der VwGH führte darin aus, dass eine bloß klarstellende Formulierung des Punktes 2.1 der Vereinbarung zum Umfang und zur abgrenzenden Beschreibung des zu übertragenden Geschäftsbetriebes (vgl. Fuchs/Schumacher in Straube, UGB I33, Vor § 38 Rz 23) - nämlich "der Verkäufer verkauft, überträgt und zediert, und der Käufer kauft, erwirbt und akzeptiert die Übertragung des Geschäftsbetriebs einschließlich (compromising, s. oben) Vermögenswerte und eingegangene Verbindlichkeiten als laufendes Geschäft gemäß § 38 UGB" - für sich noch keine vom Unternehmensübergang im Sinne des § 38 UGB unabhängige Zession darstellt. Die Ausführungen in Punkt 4.5 der Vereinbarung regeln die Verfügungsakte zur Vertragserfüllung (modus), insbesondere den Übergang der Außenstände im Rahmen der Unternehmensübertragung, und stellen für sich ebenfalls keine, einen Rechtstitel für eine Zession bildende gesonderte Vereinbarung dar. Da für das Auslösen der Gebührenpflicht lediglich auf den Inhalt des Schriftstückes abzustellen ist und daher weder die Schreibweise noch die Absicht des Verfassers maßgebend sind, ob eine rechtsbezeugende Urkunde über ein Rechtsgeschäft errichtet wurde, vermag auch die im Beschwerdefall aus der Übersetzung des Vertrages hervorgegangenen Wortfolge "überträgt und zediert" isoliert betrachtet keine über den Übergang des Geschäftsbetriebes hinausgehende Zession rechtsbezeugend zu bekunden, weil eine solche dem Gesamtbild des Vertrages nicht zu entnehmen ist.

Die gegenständlichen "Vereinbarungen" regeln nicht die Verfügungsakte zur Vertragserfüllung des Unternehmenskaufvertrages, sondern betreffen die Vertragsbeziehungen zu den Bestandgebern.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Vertragsübernahme, die derart zustande kommt, dass der ausscheidende, der neueintretende und der verbleibende Vertragspartner uno actu die Vertragsübernahme vereinbaren und darüber eine Urkunde errichten, gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. VwGH 16.10.1989, 88/15/0086).

Die entgeltliche Abtretung von Mietrechten durch einen Mieter an einen neuen Mieter mit vorweg erteilter Zustimmung des Vermieters erfüllt hingegen den Tatbestand des § 33 TP 21 GebG. Dass zivilrechtlich die Übertragung von Bestandrechten mit Wirkung für den Bestandgeber nur zusammen mit der Übertragung auch der Pflichten aus dem Bestandverhältnis erfolgen kann und damit der Fall einer Vertragsübernahme vorliegt, hindert diese Beurteilung nicht (vgl. VwGH 26.11.1982, 3243/80).

Keiner der ursprünglichen Bestandverträge enthält eine vorweg erteilte Zustimmung der Bestandgeberin für die Übertragung des Bestandrechte und ist daher hinsichtlich des Bestandverhältnisses jedenfalls keine Zession iSd § 33 TP 21 GebG erfolgt. Die im Unternehmenskaufvertrag (an dem die Bestandgeberinnen nicht beteiligt sind) beurkundete Tatsache des durch den Unternehmenskaufvertrag ex lege eintretenden Übergangs der Bestandrechte gemäß § 38 UGB löst - ebenso wie der Übergang gemäß § 12a MRG - keine Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 5 GebG aus (vgl. zum Übergang gemäß § 12a MRG: UFS 13.10.2004, RV/3938-W/02).

Aus den Ausführungen in VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 wird abgeleitet, dass entscheidend ist, ob bloß eine klarstellende Beschreibung des Istzustandes durch Bezugnahme auf Rechtsvorschriften (hier: Ex Lege Übergang des Bestandverhältnisses auf Grund der Bestimmung des § 38 UGB) beurkundet wurde oder ob eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung beurkundet wurde, die für sich ein Bestandverhältnis zwischen dem Bestandgeber und der Bf. begründete (zur Abgrenzung Rechtsfolge vs Vereinbarung siehe auch VwGH 16.12.2014, 2013/16/0188).

In den hier zu beurteilenden Urkunden wurde zunächst festgehalten, dass

- der Übergeber als Bestandnehmer mit der jeweiligen Bestandgeberin einen Bestandvertrag über eine bestimmtes Geschäftsräumlichkeit abgeschlossen hat (Anmerkung: dabei handelt es sich um eine rechtsbezeugende Urkunde hinsichtlich der ursprünglichen Bestandverträge; da dieser bereits ordnungsgemäß vergebührt wurden, löst auf Grund der Aufhebung des § 25 GebG durch den VfGH die weitere Urkunde keine nochmalige Gebührenpflicht aus) und dass
- zwischen dem Übergeber und der Bf. ein Unternehmenskaufvertrag abgeschlossen wurde und der Erwerb des Unternehmens am 01.04.2016 rechtswirksam ist.

Anschließend wurde jeweils unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Bestimmung des § 38 Abs. 1 UGB festgehalten, dass mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages der Bestandvertrag auf die Bf. übergeht und diese damit Bestandnehmer eines bestimmten Geschäftslokales wird. Beurkundet wurde weiters jeweils eine ausdrückliche Erklärung der jeweiligen Bestandgeberin unter Hinweis auf § 38 Abs. 2 UGB, der Übernahme des Bestandvertrages nicht zu widersprechen.

Rein nach dem Wortlaut ist damit - der Judikatur des VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 folgend - keine gesonderte rechtsgeschäftliche Begründung eines Bestandverhältnisses beurkundet worden. Anders als in der dem Erkenntnis VwGH 16.10.1989, 88/15/0086 zugrunde liegenden Urkunde – in dem die Unternehmensveräußerung nicht einmal erwähnt wurde – wurde in den gegenständlichen Urkunden nicht ausdrücklich ein allseitiger Konsens über den Mieterwechsel formuliert.

Bemerkt wird, dass auch das FA in seiner Sachverhaltsdarstellung in den Vorlageberichten ausführte, dass der Übergang des Bestandvertrages gemäß § 38 Abs. 1 UGB von der Verkäuferin (der seinerzeitigen Mieterin) auf die Käuferin als neue Bestandnehmerin beurkundet wurde.

Die Erklärung der Bestandgeberin, keinen Widerspruch abzugeben, schafft allerdings für die Vertragsparteien Klarheit darüber, dass es bereits mit dem Closing zum Übergang des Rechtsverhältnisses kommt, zumal nach der Literatur nicht vollkommen klar ist, ob die Rechtsübertragung bereits mit der Unternehmensübertragung (Closing = Verfügungsgeschäft = Modus) eintritt oder erst nach ausdrücklicher oder impliziter Zustimmung der Vertragspartner durch Nichterhebung eines Widerspruchs innerhalb von drei Monaten nach Mitteilung von der Unternehmensübertragung (siehe dazu Fuchs/W. Schuhmacher in Straube/Ratka/Rauter, UGB I4 § 38, Rz 48).

Neben dem Widerspruch kann auch weiterhin eine ausdrückliche Zustimmung des Dritten eingeholt werden. Wurde ein ausdrückliches Zustimmungserfordernis vereinbart, so ist das bloße Nichterheben eines Widerspruchs grds nicht ausreichend (vgl Fuchs/W. Schuhmacher aaO, Rz 50). Nach dem Grundsatz der Privatautonomie spricht einiges dafür, dass für die Übertragung der Rechtsverhältnisse die Zustimmung der Vertragspartner (Dritter) oder das Nichterheben des Widerspruchs innerhalb der Drei-Monats-Frist ab Mitteilung von der Unternehmensübertragung erforderlich ist (vgl Fuchs/W. Schuhmacher aaO, Rz 93).

Rein nach dem Wortlaut wurde durch die Erklärung der Bestandgeberin, keinen Widerspruch zu erheben, kein zusätzlicher vertraglicher Titel für den Rechtsübergang geschaffen. Alleine die Beurkundung des ex lege Rechtsüberganges und die Erklärung der Bestandgeberin, keinen Widerspruch zu erheben, lösen daher keine Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 GebG aus.

#### **zusätzliche rechtsgeschäftliche Änderungen**

Neben der Beurkundung des ex lege Übergangs des jeweiligen Bestandverhältnisses enthalten die Urkunden aber auch noch Änderungen der ursprünglichen Bestandverträge, die im Wesentlichen die Bestimmungen über die Kautionsvereinbarung betreffen. Weiters wurden von den Bestimmungen des § 38 UGB und § 39 UGB abweichende Regelungen über die Haftung des Übergebers bzw des Erwerbers getroffen. Die Anpassung der Kautionsvereinbarung und die von der gesetzlichen Regelung der Haftung nach § 38/§39 UGB abweichenden Regelungen beruhen jedenfalls auf übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien und wurden damit – zusätzlich zu der ex lege eintretenden Rechtsfolge – auch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen beurkundet.

Bei der Übertragung eines Unternehmens ergeben sich unterschiedliche Haftungsszenarien für Veräußerer und Erwerber, je nachdem, ob das Bestandverhältnis in den Vollenwendungsbereich des MRG und somit in die Anwendbarkeit von § 12a MRG fällt oder ob die Übernahme des Bestandvertrages nach § 38 UGB erfolgt oder ob eine vertragliche Vereinbarung die Grundlage für den Einstieg des Erwerbers in den Bestandvertrag ist. Nach § 38 UGB übernimmt der Erwerber die unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten. Die Haftung des Erwerbers für Schulden des Veräußerers ergibt sich somit schon aus dem Gesetzeswortlaut. Für den Veräußerer ordnet der Gesetzgeber durch § 39 UGB eine Nachhaftung an, die sich auf maximal acht Jahre nach dem Unternehmensübergang erstreckt. Das Gesetz spricht jedoch nicht von einer umfassenden Haftung des Veräußerers für sämtliche Verbindlichkeiten des Erwerbers, sondern nur für solche Verbindlichkeiten, die bis zum Unternehmensübergang "entstanden" sind. Die Auslegung des Begriffs "entstanden" bereitet jedoch bei Dauerschuldverhältnissen Schwierigkeiten. Nach dem Wortlaut des § 39 UGB haftet der Veräußerer für den Fall, dass der Erwerber des Unternehmens die unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse übernimmt. Auf den Rechtsgrund der Übernahme stellt das Gesetz jedoch nicht ab. Daher gelangt § 39 UGB auch bei einem auf einer Dreiparteieneinigung beruhenden Übergang des Rechtsverhältnisses zur Anwendung, sofern es sich um einen grds von § 38 UGB erfassten Unternehmensübergang handelt (siehe dazu Wagner, Die Mietzinshaftung beim Unternehmensübergang, immolex 2011, 106 mit zahlreichen Literaturhinweisen).

§ 21 GebG bestimmt, dass ein Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig ist, wenn durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert werden oder die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert wird.

Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde die Qualifikation eines „Zusatzes oder Nachtrages“ gemäß § 21 GebG hat, ist ausschließlich durch einen Vergleich der „bereits ausgefertigten Urkunde“ und derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den Zusatz oder Nachtrag darstellen soll (VwGH 18.12.1997, 97/16/0473).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH kann von einem Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits voll ausgefertigten Urkunde im Sinne des § 21 GebG nur dann gesprochen werden, wenn die Parteien, die den Zusatz oder Nachtrag vereinbart haben, dieselben sind wie die, welche laut der ursprünglichen Urkunde Partner des Rechtsgeschäftes waren (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 21 Rz 14 unter Hinweis auf VwGH 24.1.1956, Slg 1346/F; VwGH 7.1.1959, 1995/58; VwGH 19.12.1974, 1531/74; VwGH 18.12.1997, 97/16/0473).

Lediglich bei der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht in die Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein (vgl. dazu VwGH 09.11.2000, 2000/16/0376; VwGH 17.10.2003, 99/17/0463). In Fällen von Gesamtrechtsnachfolge liegt daher die für einen Nachtrag gemäß § 21 GebG erforderliche Parteienidentität (zwischen ursprünglichen Vertragsparteien und Parteien der Nachtragsvereinbarung) vor (vgl. dazu BFG 27.09.2016, RV/7103106/2012).

Einzelrechtsnachfolger hingegen können keine Zusätze und Nachträge abschließen, sondern nur - voll gebührenpflichtige - Neubeurkundungen (zB Käufer einer vermieteten Sache ungeachtet § 1120 ABGB; vgl. Arnold/Arnold, Rechtsgebühren, Rz 3 zu § 21 unter Hinweis auf VwGH 18.12.1997, 97/16/0473 und VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075).

§ 38 UGB bewirkt keine Universalsukzession. § 38 UGB setzt geradezu eine Singularsukzession voraus und erweitert bloß den Bereich bereits bestehender Sonderbestimmungen (wie § 3 AVRÄG, § 12a Abs 1 MRG, § 37 PatG, § 11 MSchG, § 28 UrhG uam). Solcherart können sich Beurkundungen des Vertragsübergangs entbehrlich erweisen, „überflüssige“ Beurkundungen sind aber weiterhin nach allgemeinen gebührenrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (vgl. Arnold/Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup> (2011), Rz 7b zu § 21).

Bezieht sich ein „Nachtrag“ zu einem Mietvertrag nicht auf diesen, sondern auf die durch eine vorher offenkundig formlos (ohne Errichtung einer Urkunde) stattgefundene Vertragsübernahme geschaffene Rechtslage, die gebührenfrei erfolgte, kann dieser nicht als „Nachtrag“ iSd § 21 GebG angesehen werden, weil dafür eine gebührenpflichtige Beurkundung des Rechtsgeschäfts der Vertragsübernahme Voraussetzung gewesen wäre. Für eine Anwendbarkeit des § 21 GebG 1957 muss nämlich eine Identität des Rechtsgeschäftes und somit des Gegenstandes des Bestandvertrages vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075).

Die Beschränkung der Gebührenpflicht für Zusatzvereinbarungen (zu einem bereits vergewährten Vertrag) bloß auf die Erhöhung der Gegenleistung bzw. Verlängerung der Laufzeit gilt nur, wenn der Zusatz zwischen denselben Vertragsparteien des ursprünglichen Hauptvertrages vereinbart wird (vgl. Fellner, aaO, Rz 7 zu § 21 unter Hinweis auf BFG 3.8.2016, RV/7103314/2014). Die gegen die Entscheidung BFG 3.8.2016, RV/7103314/2014

erhobene ao. Revision wurde mit Beschluss VwGH 30.3.2017, Ra 2016/16/0098 zurückgewiesen.

Es spielt daher keine Rolle, dass die Höhe der Kautions für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Bestandvertragsgebühr unbeachtlich ist.

Die von der Bf. bei der mündlichen Verhandlung angesprochene Einigung zwischen der Übergeberin und den Bestandgebern über die Abänderung der Bestandverträge durch Erhöhung der Sicherheiten vor Abschluss/Wirksamkeit des Unternehmenskaufvertrages, würde - bei entsprechender Urkundenerrichtung - die Voraussetzungen des § 21 GebG erfüllen. Tatsächlich wurden jedoch die gegenständlichen „Vereinbarungen“ unter Einbeziehung der Bf. als jeweils neue Vertragspartnerin geschlossen und beurkundet. Nach dem eindeutigen Urkundeninhalt verpflichtete sich jeweils die Bf. (also die „neue“ Vertragspartnerin) zur Leistung der erhöhten Kautions (siehe Punkt 4.1 der Vereinbarung „STANDORT1“ und „STANDORT3“; Punkt 6 der Vereinbarung „STANDORT2“ und Punkt 3.1 der Vereinbarung „STANDORT4“).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Bestimmung des § 21 GebG lösen die gegenständlichen "Zusatzvereinbarungen" mangels Parteienidentität eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 GebG aus.

### **Berücksichtigung des Inhaltes weiterer Verträge**

Dazu kommt, dass nach den ursprünglichen Bestandverträgen – deren Inhalt durch die Bezugnahme nach § 17 Abs. 1 GebG ebenfalls für die gebührenrechtliche Beurteilung relevant sind – eine Zustimmung der jeweiligen Bestandgeberin für einen wirksamen Übergang des Bestandverhältnisses vorgesehen wurde. Auch die Bezeichnung der Urkunden als "VEREINBARUNG" (STANDORT1 und STANDORT3), "Übertragungsvereinbarung" (STANDORT2) und "Ergänzungsvereinbarung" (STANDORT4) spricht dafür, dass hier anlässlich des Unternehmensüberganges eine Willenseinigung zwischen der jeweiligen Bestandgeberin, der Übergeberin und der Bf. über die Übertragung des Bestandverhältnisses stattgefunden hat.

Wie vom Finanzamt bei der mündlichen Verhandlung zu Recht angemerkt wurde, spricht gerade die in 3 Fällen (STANDORT1, STANDORT3, STANDORT4) noch vor dem Wirksamwerden des Unternehmensüberganges erfolgte Unterzeichnung der Vereinbarungen für eine Gebührenpflicht. Damit wurden noch vor dem ex lege Übergang des Bestandverhältnisses eine neue vertragliche Rechtsbeziehung zwischen den Bestandgebern und der Bf. geschaffen und durch den Verweis auf die ursprünglichen Bestandverträge deren jeweiliger Inhalt übernommen und damit jeweils ein neuer Bestandvertrag zwischen Bestandgeber und Bf. abgeschlossen.

Aber auch im Fall „STANDORT2“, in dem die Unterzeichnung des Nachtrages zeitlich erst nach dem Wirksamwerden des Unternehmenskaufes und damit nach dem ex lege Übergang des Bestandverhältnisses erfolgte, spricht neben der von den Parteien gewählten Bezeichnung „Übertragungsvereinbarung“ auch insbesondere das vereinbarte Rücktrittsrecht der Bestandgeberin bei Nichterlag der Kautions dafür, dass - zusätzlich zur gesetzlichen Rechtsfolge – auch rechtsgeschäftliche Anspruchsgrundlagen im Verhältnis der Bestandgeberin mit der Bf. als neue Bestandnehmerin begründet wurden.

Auch die im Punkt 5.2 des Asset Purchase Agreement geregelte Vorgehensweise, wonach vor dem Closing die Zustimmung der Bestandgeber zur Übertragung der Leasingverträge erwirkt werden sollte und sich die Übergeber zur Unterzeichnung von "Übertragungsverträgen für die Übertragung der Leasingverträge" verpflichtete, spricht für rechtsgeschäftliche Vertragsübernahmen.

Die gegenständlichen Vereinbarungen sind daher – auch unter Beachtung der Bestimmungen des § 17 Abs. 1, 2. Satz und des § 17 Abs. 2 GebG – nach § 33 TP 5 GebG gebührenpflichtig.

Das Beschwerdebegehren auf ersatzlose Aufhebung der 4 Bescheide ist daher unbegründet.

### **Zur Vorläufigkeit der Gebührenfestsetzung**

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

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

Auch ein von der Bestandnehmerin an die Bestandgeberin für Gemeinschaftswerbung zu leistender Werbekostenbeitrag ist in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG einzubeziehen (vgl. BFG 20.03.2014, RV/7101940/2011).

Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 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 (zB 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 Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Es entspricht daher dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239). § 17 Abs. 3 BewG kann als Ausnahmeregelung zur Grundregel des § 200 Abs. 2 BAO verstanden werden. Aus den im § 17 Abs. 3 BewG gebrauchten Worten "in Zukunft" und "voraussichtlich" im § 17 Abs. 3 BewG ist nämlich zu erkennen, dass der Jahreswert der Nutzungen oder Leistungen bereits vor Beseitigung der Ungewissheit - und zwar endgültig - zu ermitteln ist (vgl. VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Deshalb ist es bei Abschluss eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, rechtmäßig, die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG nur vorläufig (zB von der Mindestmiete) festzusetzen und später bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige zu ersetzen (vgl. ua. BFG 20.03.2014, RV/7101940/2011).

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es war daher durch das Verwaltungsgericht im gegenständlichen Fall zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit vorliegt und die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern.

An Hand der Aufstellungen der Bf. über das im Zeitraum 4/2016 – 3/2019 tatsächlich geleistete Entgelt wurde die Bemessungsgrundlage und die Gebührenbeträge daher wie folgt neu berechnet:

### 1. Bescheid vom 01.08.2016, ErfNr.1 ("STANDORT1")

| Zeitraum  | Entgelt gesamt | Durchschnitt/Monat | x Dauer = <b>BMGL</b>        |
|-----------|----------------|--------------------|------------------------------|
| 4-12/2016 | € 180.638,54   |                    |                              |
| 1-12/2017 | € 230.706,54   |                    |                              |
| 1-12/2018 | € 249.765,19   |                    |                              |
| 1-3/2019  | € 63.413,19    |                    |                              |
| Summe     | € 724.523,46   | : 36= € 20.125,65  | x 69 = <b>€ 1.388.669,85</b> |

Verböserung:

|                                   |                    |
|-----------------------------------|--------------------|
| <b>endgültiger Gebührenbetrag</b> | <b>€ 13.886,85</b> |
| vorläufige Festsetzung            | - € 11.924,86      |
| <b>Mehrbetrag</b>                 | <b>€ 1.961,84</b>  |

### 2. Bescheid vom 20.10.2016, ErfNr.2 ("STANDORT2")

| Zeitraum  | Entgelt gesamt | Durchschnitt/Monat | x Dauer = <b>BMGL</b>      |
|-----------|----------------|--------------------|----------------------------|
| 4-12/2016 | € 61.617,89    |                    |                            |
| 1-12/2017 | € 82.778,11    |                    |                            |
| 1-12/2018 | € 77.255,10    |                    |                            |
| 1-3/2019  | € 21.470,69    |                    |                            |
| Summe     | € 243.121,79   | : 36= € 6.753,38   | x 42 = <b>€ 283.641,96</b> |

Verböserung:

|                                   |                   |
|-----------------------------------|-------------------|
| <b>endgültiger Gebührenbetrag</b> | <b>€ 2.836,42</b> |
| vorläufige Festsetzung            | - € 2.526,03      |

Mehrbetrag **€ 310,39**

**3. Bescheid vom 7.10.2016, ErfNr.3 ("STANDORT3")**

| Zeitraum  | Entgelt gesamt | Durchschnitt/Monat | x Dauer = <b>BMGL</b>      |
|-----------|----------------|--------------------|----------------------------|
| 4-12/2016 | € 87.119,38    |                    |                            |
| 1-12/2017 | € 124.634,34   |                    |                            |
| 1-12/2018 | € 134.695,29   |                    |                            |
| 1-3/2019  | € 33.718,86    |                    |                            |
| Summe     | € 380.167,87   | : 36= € 10.560,22  | x 75 = <b>€ 792.016,50</b> |

Verböserung:

**endgültiger Gebührenbetrag** **€ 7.920,16**

vorläufige Festsetzung - € 6.625,21

**Mehrbetrag** **€ 1.294,95**

**4. Bescheid vom 10.10.2016, ErfNr.4 ("STANDORT4")**

| Zeitraum  | Entgelt gesamt | Durchschnitt/Monat | x Dauer = <b>BMGL</b> |
|-----------|----------------|--------------------|-----------------------|
| 4-12/2016 | € 77.286,31    |                    |                       |
| 1-12/2017 | € 106.825,54   |                    |                       |
| 1-12/2018 | € 110.332,37   |                    |                       |
| 1-3/2019  | € 45.548,24    |                    |                       |
| Summe     | € 339.992,46   | : 36= € 9.444,24   | x 41 = 387.213,84     |
|           |                |                    | :30x11= 3.462,89      |
|           |                |                    | <b>€ 390.676,73</b>   |

Verböserung:

**endgültiger Gebührenbetrag** **€ 3.906,77**

vorläufige Festsetzung

- € 3.462,89

**Mehrbetrag****€ 840,01**

Die angefochtenen Bescheide waren daher wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

## **VI. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche 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.

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011). Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. ua. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077, 28.9.2016, Ra 2016/16/0084, 29.6.2017, Ra 2017/16/0088 und 19.9.2017, Ra 2017/16/0111).

Allein aus dem Umstand, dass sich der Verwaltungsgerichtshof vor dem In-Kraft-Treten der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 bei der Behandlung von Beschwerden auch mit Einzelfragen der Auslegung von Verträgen befasse und hiebei auch zur Bedeutung von Präambeln Stellung nahm (vgl. etwa VwGH 22.6.1987, 86/15/0138), kann nicht darauf geschlossen werden, dass solchen Auslegungsfragen auch noch im Rahmen des Revisionsmodelles nach der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 durchwegs grundsätzliche Bedeutung zukäme. Schließlich beurteilt sich die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht an Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes oder ehemaliger unabhängiger Verwaltungssenaten, sondern gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG allein an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.09.2018, Ra 2018/16/0119).

Die grundsätzliche Abgrenzung zwischen rechtsgeschäftlicher Vertragsübernahme und gesetzlicher Rechtsfolge ist durch die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt und konnten die im Einzelfall getroffenen Vereinbarungen an Hand dieser Kriterien rechtlich beurteilt werden. Ebenso liegt eine ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur gebührenrechtlichen Beurteilung von "Zusatzvereinbarungen" mit dritten Personen vor (vgl. insbesondere VwGH 30.3.2017, Ra 2016/16/0098; 29.7.2004, 2004/16/0075 mit weiteren Nachweisen).

Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 29. August 2019