

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten) vom 15. Juni 2018 betreffend Gebühren zu ErfNr***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 256,95** (1% einer Bemessungsgrundlage iHv € € 25.695,04).

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Gebührenanzeige vom 6.3.2018 – 1. Nachtrag zum Bestandvertrag vom 3.12.2016

Am 6.3.2018 dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) der 1. Nachtrag zum Bestandvertrag vom 3.12.2016, abgeschlossen zwischen der ***A*** Errichtungs & Management GmbH & Co KG als Verpächterin und der ***Bf1*** (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächterin mit der Bitte um Gebührenbemessung angezeigt.

Vorläufiger Bescheid vom 15.6.2018

Mit Bescheid vom 15.6.2018 setzte das FA für dieses Rechtsgeschäft die Gebühr gemäß § 200 Abs. 1 BAO gegenüber der Bf. vorläufig mit € 8.715,40 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 871.546,42 fest.

Die Begründung des Bescheides lautet wie folgt:

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

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

Laufzeit für die alten Flächen : 10/2016 - 09/2023 = 7 J und
 ° 10/2023 - 09/2030 = 7 J. Option = 14 J. = 168M
 Laufzeit für die neue Fläche : 02/2018 - 09/2023 = 68 M. und
 ° 10/2023 - 09/2030 = 84 M. Option = 152 M.
 °
 Bemessungsgrundlage laut urspr. PV :
 °
 ° € 537.254,64 Mindestpachtzins (= €27,--/qm/mtl x 130,91 qm x 152 M.)
 ° + € 139.288,24 Betriebs- u. Nebenkosten (= € 7,--/qm/mtl x 130,91 qm x 152 M.)
 ° + € 49.745,80 Werbekosten (= € 2,50/qm/mtl x 130,91 qm x 152 M.)
 ° -----
 ° = € 726.288,68 + 20% USt = € 871.546,42

Beschwerde

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben und ausgeführt, dass es sich um einen Zusatz zu einer bereits ausgefertigten Urkunde handle, die zu keiner Änderung der ursprünglichen Vertragsbedingungen geführt habe. Die vereinbarte Miet- und Nebenkosten pro m² seien gleichgeblieben und auch die Vertragsdauer habe keine Änderung erfahren.

Es werde die Änderung des Bescheides auf € 0,00 und Nachbemessung der Gebühren zum Pachtvertrag vom 3. Dezember 2016 begehrt.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.7.2018 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung lautet wie folgt:

Im gegenständlichen Fall wurde ein Pachtvertrag am 03.12.2016 betr. Top Nr. 206, 208 u. 208A im EG - Insg. 127,23 qm mit einer vereinbarten Dauer v. 84 M. best. Z. und einer Option v. 84 M. abgeschlossen.

Laut Nachtrag vom 25.01.2018 wurde der Pachtgegenstand geändert - Top Nr. 309 im 1 OG mit 130,91 qm - Restlaufzeit von 84 M. best. Z. u. 84 M. Option.

Dabei handelt es um ein komplett neues Geschäftslokal und somit wurde eine andere Fläche in Pacht genommen.

Die Änderung des Pachtgegenstandes stellt gebührenrechtlich eine Novation iSd. § 24 GebG dar.

Beide Verträge sind entsprechend der jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen zu vergüten.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag führte die Bf. ergänzend aus, dass es sich beim gegenständlichen Nachtrag um keine Novation gemäß § 24 GebG handle, da weder der Rechtsgrund noch der Hauptgegenstand des zugrundeliegenden Pachtvertrages geändert worden sei.

Der Pachtvertrag vom 3.12.2016 sei zur nachhaltigen Sicherung des Standortes im ***A***-Center abgeschlossen worden.

Vorübergehender Gegenstand des Pachtvertrages seien die Top Nr. 206, 208 und 208A gewesen bis die Pläne zur Umgestaltung des ***A***-Centers vorgelegen und die neue Geschäftsfläche Top 309 zugeteilt worden sei. In Teil B Seite 11 in Punkt 1.6 des Pachtvertrages vom 3.12.2016 sei bereits die Zustimmung zur Verlegung des Standortes innerhalb des ***A***-Centers seitens der Bf. erteilt worden. Überdies sei im Pachtvertrag festgehalten, dass der Bf. als Pächterin bereits zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung umfangreiche Umbauarbeiten, die unter anderem die Zusammenlegung der vorübergehenden Pachtgegenstände (Top Nr. 206 und Top Nr. 208 umfassten, bekannt waren. Diese Umbauarbeiten hätten eine Verlegung des Standortes somit schon zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung vorausgesetzt. Somit sei Konsens über den bloß vorübergehenden Pachtgegenstand und die damit einhergehende Verlegung des Standortes innerhalb des ***A***-Centers bestanden.

Für die gebührenrechtliche Beurteilung der gegenständlichen Änderung im Nachtrag zum Pachtvertrag vom 3.12.2016 sei die Wesentlichkeit des Bestandgegenstandes maßgeblich.

Wie bereits erwähnt, sei bei Vertragsunterzeichnung der Umbau und die damit einhergehende Verlegung des Standortes bekannt gewesen und könne daher hinsichtlich der Lage des Standortes von keinem wesentlichen Merkmal für den Abschluss des Pachtvertrages vom 03.12.2016 ausgegangen werden. Entscheidend sei die Sicherung eines Standortes (Verkaufsfläche) und damit die Möglichkeit als Anbieter im gegenständlichen Einkaufszentrum aufzutreten. Folglich komme dem Standort innerhalb des ***A***-Centers keine Wesentlichkeit für den Abschluss des Pachtvertrages vom 03.12.2016 zu und sei dieser zweifelsohne kein Hauptgegenstand des Pachtvertrages (vgl dazu VwGH vom 29. Juni 2006,

2006/16/0029, 2006/16/0030). Es habe sich bei Top Nr. 206, 208, 208A um vorübergehende Pachtgegenstände gehandelt, was beiden Vertragsparteien bei Vertragsunterzeichnung bereits bekannt gewesen sei. Mit Nachtrag zum Pachtvertrag vom 03.12.2016 sei der Pachtgegenstand daher „konkretisiert“ würden. Im Übrigen sei der Pachtvertrag unverändert geblieben.

Es handle sich daher um kein selbstständiges Rechtsgeschäft gem § 24 GebG.

Selbst wenn man von einem gebührenrechtlich relevanten Rechtsgeschäft ausginge, käme allenfalls § 21 GebG über Zusätze und Nachträge zur Anwendung. Dies unter der Berücksichtigung, dass es sich beim Pachtgegenstand um kein wesentliches Merkmal des Pachtvertrages handle. Dazu werde auf soeben Ausgeführtes verwiesen. Lediglich im Ausmaß der nur geringfügig größeren Standortfläche seien mehr Rechte eingeräumt. Die Differenz zur bisherigen Standortfläche würde 3,68 m² betragen. Der Pachtzins je m² bleibe jedoch unverändert. Wenn man somit davon ausginge, dass der Nachtrag zum Pachtvertrag vom 03.12.2016 eine endgültige gebührenrechtlich relevante vertragliche Konkretisierung des bereits Vereinbarten sei, wäre für die Bemessungsgrundlage der Gebühr lediglich der Wert der zusätzlichen Leistung - nämlich 3,68 m²- maßgeblich.

Auf Basis dieser Leistungsdifferenz (3,68 m²) würde sich eine Bemessungsgrundlage von € 24.499,97 und folglich eine Gebühr von rund € 245,00 errechnen:

€ 27,00 x 3,68 m² x 152 Monate, zzgl 20% USt

€ 7,00 x 3,68 m² x 152 Monate, zzgl 20% USt

€ 2,50 x 3,68 m² x 152 Monate, zzgl 20% USt

Abschließend beantragte die Bf., den Bescheid vom 15. Juni 2018 abzuändern und aufgrund § 21 GebG die Gebühr mit 1% von der Bemessungsgrundlage iHv € 24.499,97, somit rund € 245,00 festzusetzen.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 10.9.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, in dem der Sachverhalt wie folgt dargestellt wurde:

*„Mit Bestandvertrag vom 3.12.2016 hat die Bf von der Vermieterin im Einkaufszentrum „***A***“ diverse Geschäftsflächen in Bestand genommen. Konkret wurden der Pächterin die Shopfläche Top Nr. 206 im Erdgeschoß (ca. 73,50 Quadratmeter), die Shopfläche Top 208 im Erdgeschoß (ca. 47,73 Quadratmeter) sowie die Nebenfläche Top 208 A im Erdgeschoß (ca. 6 Quadratmeter) zur Nutzung überlassen und sind die Pachtflächen in dem als Anlage dem Pachtvertrag angeschlossenen Lageplänen ersichtlich.*

Im 1. Nachtrag vom 25.1.2018 vereinbarten die Vertragsparteien eine Änderung des Pachtgegenstandes dahingehend, dass die Bf künftig die Geschäftsräumlichkeit Top 309 im 1.

Obergeschoß mit einer Fläche von rund 130,91 Quadratmetern in Bestand nimmt. In Folge dieses Nachtrages stellt die Geschäftsräumlichkeit Top 309 anstelle der bisherigen Geschäftsräumlichkeiten den Pachtgegenstand dar“

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

„Die Bestimmung des § 21 GebG ist dann anwendbar, wenn durch einen Zusatz oder Nachtrag eine Änderung von Rechten oder Pflichten bewirkt wird, ohne dass sich die Identität des Rechtsgeschäftes ändert. Wird der Rechtsgrund oder der Gegenstand der Verpflichtung geändert, so liegt ein Neuerungsgeschäft vor.

Bei den unter § 21 GebG fallenden Änderungen oder Ergänzungen handelt es sich um solche, die nicht als Neuerungsverträge zu werten sind, bei denen also weder der Rechtsgrund noch der Hauptgegenstand des ursprünglichen Rechtsgeschäftes geändert wird.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde bei Abschluss des Bestandvertrages vom 3.12.2016 auf Grund des bereits vorliegenden Bestandplans (Beilage zum Bestandvertrag) der Bestandgegenstand genau festgelegt. Durch den als Beilage 1 dem Bestandvertrag angeschlossenen Lageplan war der Bestandgegenstand hinreichend spezifiziert. Im Bestandvertrag findet sich kein Hinweis, dass in der Überlassung der Lokalfächen 206. 208 und 208a lediglich ein Provisorium zu erblicken sei.

Mit dem 1. Nachtrag wurde der im Bestandvertrag genau bezeichnete Bestandgegenstand ausgetauscht, es wurde der Bf eine komplett andere Bestandfläche gegen Entgelt auf bestimmte Zeit überlassen. Die Identität des Rechtsgeschäftes ist nicht erhalten geblieben. Im Nachtrag vom 25.1.2018 ist daher kein Nachtrag im Sinne des § 21 GebG zu erblicken. Aus gebührenrechtlicher Sicht ist von der Beurkundung eines neuerlichen, der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegenden, Bestandverhältnisses auszugehen.

Der gegenständliche Fall ist auch nicht mit dem Fall vergleichbar, der dem zitierten VwGH-Erkenntnis vom 29.6.2006, 2006/16/0030, zu Grunde liegt, war doch im Fall dieses Erkenntnisses lediglich eine vorläufige Bestandfläche Gegenstand des Rechtsgeschäftes und sollte eine endgültige Festlegung der Bestandfläche und des Hauptmietzinses nach Vorliegen der Bestandpläne vorgenommen werden.“

Nachreichung des Finanzamtes – Bekanntgabe endgültige Bemessungsgrundlage

Am 22.4.2022 teilte das FA dem BFG mit, dass es bei der Bf. mittels Vorhalt vom 08.02.2021 den tatsächlich bezahlten Pachtzins inklusive Umsatzpacht, etc von der Übergabe bis zum 31.12.2020 angefragt habe. Zusätzlich seien die Jahreprämie der Betriebshaftpflichtversicherung sowie der Ausmalkosten abverlangt worden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.3.2021 seien die angefragten Punkte beantwortet und übermittelt worden.

Auf Grund der Vorhaltsbeantwortungen ergäbe sich aus Sicht des Finanzamtes folgende endgültige Bemessungsgrundlage:

Mindestpacht lt. Vertrag für 152 Monate inkl. USt (3534,57 x 152 x 120%)	€ 644.705,57
Betriebskosten lt. Beantwortung für 152 Monate inkl. USt (36.505,99 / 33,5 x 152 x 120%)	€ 165.638,96
Verwaltungskosten lt. Vertrag für 152 Monate inkl. USt (130,91 x 0,4 x 152 x 120%)	€ 9.551,19
Werbekosten lt. Vertrag für 152 Monate inkl. USt (130,91 x 2,5 x 152 x 120%)	€ 59.694,96
Versicherung lt. Beantwortung (100 / 12 x 152)	€ 1.266,16
Ausmalkosten lt. Beantwortung	€ 1.440,01
endgültige Bemessungsgrundlage	€ 879.296,85

Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062-1

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1005 zum Stichtag 10.1.2023 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

Beweisaufnahme durch das BFG

Das BFG nahm Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf sowie der unstrittige Inhalt der beiden Vertragsurkunden (Pachtvertrag und 1. Nachtrag).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am **3.12.2016** haben die *****A*** Errichtungs & Management GmbH & Co KG** als Verpächterin und der *****Bf1***** (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächterin einen Bestandvertrag über im Teil A, Punkt 1 des Vertrages wie folgt definierte Pachtflächen im *****A*** Center** mit einer Gesamtfläche von 127,23 m² abgeschlossen:

„a) mit ca. 73,50 m², Bezeichnung: Top Nr. 206 (Shopfläche) im Erdgeschoss (Ebene 2 - Galerie) gelegen.

b) mit ca. 47,73 m², Bezeichnung: Top 208 (Shopfläche) im Erdgeschoss (Ebene 2 - Galerie) gelegen. Zu Top 208 gehört auch ein Sitzbereich im Bereich der Mall. Der Pächter verpflichtet

sich den Sitzbereich stets auf seine Kosten in einem äußerst gepflegten, sauberen und gereinigten Zustand zu erhalten und Beschädigungen bzw. Verunreinigungen etc. unverzüglich zu beseitigen und für ein gepflegtes optisches Erscheinungsbild zu sorgen.

c) mit ca. 6,0 m², Bezeichnung: Top 208 A (Nebenfläche/Mitarbeiteraum) im Erdgeschoss (Ebene 2 - Galerie) gelegen.

Die vorangeführten Pachtflächen sind in dem Shopplänen Beilage ./2 ersichtlich, die jeweilige Lage im Objekt ist aus den Lageplänen Beilage ./1 ersichtlich.“

Teil B des Vertrages enthält im **Punkt 1.6** folgende Regelung:

*„1.6. Für die Dauer des Pachtvertrages nach erfolgter Übergabe des Pachtgegenstandes erteilt der Pächter vorab seine Zustimmung zur Verlegung des Standortes seines Pachtgegenstandes innerhalb des Einkaufszentrums ***A***, wenn dies aus Gründen der Angebotsoptimierung, zum Zwecke der Ansiedlung weiterer Pächter, im Zuge der Erweiterung des Einkaufszentrums ***A*** oder ähnliches vom Verpächter verlangt wird. Der Verpächter wird dem Pächter eine möglichst gleich große und gleichwertige Fläche wie die vertragsgegenständliche Fläche zuordnen. Die Kosten dieser Übersiedlung einschließlich einer allfälligen Rechtsgeschäftsgebühr werden vom Verpächter getragen. Der Pächter verpflichtet sich lediglich, einen Nachtrag zu diesem Pachtvertrag, beinhaltend die neue Pachtfläche, zu unterfertigen. Ansonsten verzichtet der Pächter auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen im Zusammenhang mit der Änderung des Pachtgegenstandes und der Übersiedlung.*

*Dem Pächter ist bekannt, dass der Verpächter im Einkaufszentrum „***A***“ umfangreiche Umbauarbeiten und Flächenoptimierungsmaßnahmen plant und wird vom Verpächter insbesondere beabsichtigt, die Geschäftsflächen Top Nr. 206 und Top Nr. 208 in eine Shop-Einheit zu verbinden. Hinsichtlich dieser beabsichtigten Flächenzusammenlegung erteilt der Pächter unter der Bedingung, dass demselben eine gleichwertige und möglichst gleich große Geschäftsfläche angeboten wird, schon jetzt seine Zustimmung, wobei die neue Geschäftsfläche einen Ausstattungsgrad wie der Bestandgegenstand Top Nr. 48 im „ELI Liezen“ aufzuweisen hat. Im Falle einer Übersiedlung bzw. Flächenzusammenlegung im vorangeführten Sinne endet selbstredend auch das Nutzungsrecht an der vertragsgegenständlichen Fläche im Bereich des gläsernen Mall-Geländers vor der Geschäftsräumlichkeit Top Nr. 208 (Kundensitzbereich bzw. eine „Warte-Couch“).*

Die Pachtdauer wurde in Teil A, Punkt 4. geregelt. Demnach beginnt das Pachtverhältnis mit 1.10.2016 und wird auf die bestimmte Dauer von 7 Jahren mit einer einmaligen Option auf Verlängerung um weitere 7 Jahre abgeschlossen.

Der Pachtzins besteht aus einem Basispachtzins pro m² und einem Umsatzpachtzins. Daneben hat die Bf. Betriebs- und Nebenkosten sowie einen Werbekostenbeitrag je m² Geschäftsfläche zu leisten.

Der Pachtvertrag vom 3.12.2016 wurde vom FA unter der ErfNr***2*** vergebührt.

Der am **29.1.2018** abgeschlossene „**1. Nachtrag zum Pachtvertrag vom 03.12.2016**“ hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„1. Vertragsgrundlagen, Ausgangssituation:

*1.1 Der Verpächter ist Eigentümer des Einkaufszentrums „***A***“ in ... Der Pächter hat Pachtvertrag vom 03.12.2016 die im vorgenannten Einkaufszentrum gelegenen Geschäftsflächen mit der Bezeichnung Top Nr. 206 und Top Nr. 208 in Bestand genommen. Festgehalten wird, dass im vorgenannten Pachtvertrag auch die Fläche mit der Bezeichnung Top Nr. 208a vertragsgegenständlich war. Diese Fläche ist nunmehr Teil der Geschäftsfläche Top Nr. 208 und wird aus diesem Grunde die Fläche mit der Bezeichnung Top Nr. 208a nicht mehr gesondert angeführt.*

Zudem haben die Vertragsteile eine Nutzungsvereinbarung über einen in der Mall gelegenen Sitzbereich sowie eine Vereinbarung über die Verlängerung von Werbeeinrichtungen abgeschlossen. Darüber hinaus gibt es keine schriftlichen und/oder mündlichen Vereinbarungen betreffend den Bestandgegenstand und/oder dessen Benützung.

Die Lage und das Ausmaß des Bestandgegenstandes Top Nr. 206 und Top Nr. 208 ist im Lageplan Beilage ./2, welcher einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet, ersichtlich. Der Pächter betreibt im vorangeführten Bestandgegenstand einen Friseursalon unter der eingetragenen Marke/unter der Geschäftsbezeichnung „KLIPP“.

*Der Verpächter wird im Einkaufszentrum „***A***“ in den Jahren 2018/2019 diverse Umbauten sowie Nutzflächenoptimierungen vornehmen und dabei auch Geschäftsflächen übersiedeln. Die vom Verpächter geplanten Maßnahmen erfolgen jedenfalls mit Wissen und Zustimmung des Pächters.*

*1.2 Im Hinblick auf diese beabsichtigten Maßnahmen kommen die Vertragsparteien darüber überein, dass der Pächter von der Geschäftsräumlichkeit Top Nr. 206 und Top Nr. 208 in die im 1. Obergeschoss des Einkaufszentrums „***A***“ gelegene Geschäftsräumlichkeit Top Nr. 309 mit einer Fläche von rund 130,91 m² übersiedelt, wobei die Bestimmungen des Pachtvertrages vom 03.12.2016 sowie die Vereinbarung über die Verlängerung der Werbeeinrichtungen - mit Ausnahme dieser vorgenannten Änderung des Bestandobjektes sowie den in diesem Nachtrag in diesem Zusammenhang ausdrücklich vereinbarten Änderungen - vollinhaltlich aufrecht bleiben. Das bedeutet, dass in Folge dieses Nachtrages künftig die Geschäftsräumlichkeit Top Nr. 309 („Neufläche“) anstelle der bisherigen Geschäftsräumlichkeit Top Nr. 206 und Top Nr. 208 („Altfläche“) den Pachtgegenstand darstellen wird.*

...

2. Neuer Pachtgegenstand Top Nr. 309, Vertragsänderungen, Ausstattung, Übergabe:

*2.1. Die Vertragsparteien vereinbaren Teil A, Punkt 1. „Pachtgegenstand“ des vorangeführten Pachtvertrages dahingehend zu ändern, dass den Gegenstand des Pachtvertrages vom 03.12.2016 künftig die Geschäftsräumlichkeit Top Nr. 309 im 1. Obergeschoss des Einkaufszentrums „***A***“ gelegen mit einer Fläche von rund 130,91 m² bildet. Die Lage und das Ausmaß dieses Bestandobjektes ist in dem Lageplan Beilage ./1, der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet, ersichtlich.*

...

2.3 Die Übergabe des Pachtgegenstandes Top Nr. 309 erfolgt voraussichtlich im Februar 2018, wobei der genaue Übergabetermin - welcher insbesondere von der Lieferung des Portals abhängig ist - vom Verpächter zumindest 14 Tage vor geplanter Übergabe bekanntgegeben wird. ...

2.4 Der Pachtzins, die Betriebs- und Nebenkosten bzw. das Betriebs- und Nebenkostenkonto sowie Werbekostenbeiträge für den Pachtgegenstand Top Nr. 206 und Top Nr. 208 („Altfläche“) sind bis zum Tag der Eröffnung des Betriebes im neuen Pachtgegenstand Top Nr. 309 („Neufläche“) zu bezahlen. Ab diesem Zeitpunkt beginnt die Kostenverrechnung für den Pachtgegenstand Top Nr. 309. ...

*3.1 Der Pächter verpflichtet sich, den von ihm in Bestand genommenen Pachtgegenstand, und zwar das Geschäftslokal Top Nr. 206 und Top Nr. 208, ersichtlich im Lageplan Beilage ./2, im Erdgeschoss des Einkaufszentrums „***A***“ gelegen, zum Zwecke des Umbaus und der Neuvermietung spätestens binnen 7 Tagen nach erfolgter Eröffnung des neuen Pachtgegenstandes Top Nr. 309 im Einkaufszentrum „***A***“ zu übergeben; ein diesbezügliches Bestandrecht an dieser Geschäftsräumlichkeit endet spätestens zu diesem Zeitpunkt; ...*

5. Sonstige Vereinbarungen

5.1 Die Kosten für die Errichtung dieses Nachtrags sowie die mit wechselseitiger Unterfertigung dieses Nachtrags anfallende Rechtsgeschäftsgebühr werden vom Pächter unter völliger Schad- und Klagloshaltung des Verpächters getragen. Der Pächter hat keinen Beitrag zu den Vertragserrichtungskosten zu leisten. Die Kosten der eigenen rechtsfreundlichen und/oder steuerlichen Beratung trägt jeder Vertragsteil selbst.

5.2. Soweit in diesem 1. Nachtrag zum Pachtvertrag vom 03.12.2016 nicht ausdrücklich abweichendes geregelt wird, gelten sämtliche Vereinbarungen des Pachtvertrages vom 03.12.2016 unter Berücksichtigung des nunmehrigen Pachtgegenstandes Top Nr. 309 vollinhaltlich und uneingeschränkt zwischen den Vertragsparteien weiter.“

Die über den „1. Nachtrag zum Pachtvertrag vom 03.12.2016“ errichtete Vertragsurkunde wurde von beiden Vertragsparteien am 29.1.2018 unterzeichnet.

2. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der beiden Vertragsurkunden nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht. Ebenso besteht kein Anlass, die Angabe der Bf. anzuzweifeln, dass bereits bei Abschluss des Pachtvertrages ein Konsens über die Verlegung des Standortes innerhalb des Einkaufszentrums wegen der geplanten Umbauarbeiten bestand, wurde dies doch von den Vertragsparteien in der Bestimmung des Punktes 1.6 auch bereits zum Ausdruck gebracht. Die vom FA im Vorlagebericht vorgenommene Auslegung der Verträge lässt den Inhalt des von der Bf. konkret angesprochenen Punktes 1.6 des Pachtvertrages völlig unbeachtet. Der Inhalt dieses Vertragspunktes spricht dafür, dass Bestandgegenstand im gegenständlichen Fall für den Betrieb eines Frisörsalons geeignete Geschäftsflächen im ***A*** Center mit einem Ausmaß von rund 130m² und einem bestimmten Ausstattungsgrad waren und von vorne herein eine Übersiedlung und Zusammenlegung (der zunächst räumlich getrennten Geschäftsflächen) in eine Shopeinheit beabsichtigt war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Gemäß § 33 TP 5 Abs 2 GebG zählen einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

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

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird auf Grund des § 17 Abs. 2 GebG 1957 bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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

Im Falle eines Neuerungsvertrages (Novation) kommt gemäß § 24 GebG die Gebühr für das Rechtsgeschäft in Anwendung, in welches das frühere Rechtsgeschäft umgeändert wurde.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und

Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist (BGBl. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBl. Nr. 116/1957, Z 2; BGBl. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.).

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Pachtvertrag vom 3.12.2016 als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zu qualifizieren ist.

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall nur, ob der sog. „1. Nachtrag“ ein Nachtrag im Sinne des § 21 GebG darstellt oder ein neues Rechtsgeschäft vorliegt.

In dem von der Bf. zitierten Erkenntnis VwGH vom 29.06.2006, 2006/16/0030 hat der Verwaltungsgerichtshof zur Bestimmung des § 21 GebG ausgeführt wie folgt:

„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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18.12.1997, 97/16/0473).

Wirtschaftliche Überlegungen, die zunächst zum Abschluss des Bestandvertrages vom 3./29. Mai 2002 und danach zum Ergänzungsvertrag führten, sind daher für die Gebührenbemessung nicht maßgebend.

Voraussetzung für die Anwendung des § 21 GebG ist, dass durch den Zusatz oder Nachtrag das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufgehoben oder ersetzt wird. Werden wesentliche Merkmale des Rechtsgeschäftes, das nach § 15 Abs. 1 GebG den Gegenstand der Gebühr bildet, geändert, so entsteht ein anderes Rechtsgeschäft; damit kommt gemäß § 24 GebG für einen solchen Fall eines Neuerungsgeschäftes die Gebühr für jenes Rechtsgeschäft zur Anwendung, in das das frühere Rechtsgeschäft umgewandelt wurde (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 2 zu § 21 samt angeführter Rechtsprechung).

Für die gebührenrechtliche Beurteilung dieser Änderungen in der Zusatzvereinbarung ist von entscheidender Bedeutung, ob dadurch das Bestandobjekt ausgetauscht wurde und deswegen nicht mehr von einem Zusatz oder Nachtrag des ursprünglichen Bestandvertrages, sondern von einem Abschluss eines weiteren Bestandvertrages auszugehen ist, weil das ursprüngliche Rechtsgeschäft durch die Zusatzvereinbarung über ein anderes Bestandobjekt ersetzt wurde.

Wenn die Lage und auch das Ausmaß der Bestandflächen innerhalb des Einkaufszentrums von wesentlicher Bedeutung für den Abschluss des Bestandvertrages vom 3./29. Mai 2002 gewesen waren, weil aus Konkurrenzgründen gerade diese Flächen in Bestand genommen wurden und die Betriebsgesellschaft diese an den Vertragspartner aus diesem Grund in Bestand gegeben hat, dann können mit dem Ergänzungsvertrag durch die Lageveränderung der Bestandflächen wesentliche Merkmale des Bestandvertrages geändert werden. In diesem Fall ist durch die Ergänzungsvereinbarung von einem neu abgeschlossenen Rechtsgeschäft auszugehen, das nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 zu vergebühren ist.

Hat einerseits der Betreiber der Betriebsgesellschaft mit dem Abschluss der Bestandverträge sich bestimmte Unternehmen mit Verkaufsflächen in seinem Einkaufszentrum gesichert und hat andererseits der Bestandvertrag bestimmten Unternehmen die Möglichkeit, in diesem Einkaufszentrum Anbieter zu sein, eröffnet, dann waren aber für die Vertragsparteien die Lage und das Ausmaß der Bestandflächen bei Abschluss des Bestandvertrages vom 3./29. Mai 2002 noch nicht von entscheidender Bedeutung, sondern es handelte es sich zunächst um eine vorläufige Festlegung der Bestandflächen.“

Für die als "1. Nachtrag" bezeichnende Vereinbarung kommt die Begünstigung nach § 21 GebG somit nur dann zur Anwendung, wenn die Identität des Rechtsgeschäftes erhalten bleibt und müsste dazu auch eine Identität des Bestandgegenstandes vorliegen (vgl. dazu auch VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075).

Im ursprünglichen Pachtvertrag wurde das Bestandobjekt unter Anschluss eines Planes mit drei genau definierten Geschäftsflächen im Erdgeschoß festgelegt. Gegenstand des „1. Nachtrages“ sind Geschäftsflächen im 1. Obergeschoss und wird wiederum durch einen Plan genau festgelegt, welche Flächen nunmehr in Bestand gegeben werden. Im „1. Nachtrag“ ist wiederholt von „altem Bestandobjekt“ und „neuem Bestandobjekt“ die Rede und spricht insofern der Urkundeninhalt auf den 1. Blick dafür, von einem Wechsel des Bestandobjektes auszugehen.

Der ursprüngliche Pachtvertrag vom 3.12.2016 enthält allerdings in Punkt 1.6 bereits Bestimmungen über die Verlegung des Standortes des Pachtgegenstandes innerhalb des Einkaufszentrums und die Zusammenlegung der Geschäftsflächen. Als Gründe für die Verlegung des Standortes werden dort genannt: Angebotsoptimierung, Ansiedlung weiterer Pächter, Erweiterung des Einkaufszentrums oder „ähnliches“. Im 2. Absatz des Punktes 1.6 wurde darüber hinaus festgehalten, dass der Verpächter umfangreiche Umbauarbeiten und Flächenoptimierungsmaßnahmen plant und insbesondere beabsichtigt wird, die Geschäftsflächen Top Nr. 206 und Top Nr. 208 in eine Shop-Einheit zu verbinden. Schon im Pachtvertrag erteilte die Bf. ihre Zustimmung zur beabsichtigten Flächenzusammenlegung unter der Bedingung, dass ihr eine gleichwertige und möglichst gleich große Geschäftsfläche angeboten wird und wurde auch der Ausstattungsgrad der Geschäftsfläche durch einen Verweis auf ein Objekt der Bf. in einem anderen Einkaufszentrum definiert.

Der nur knapp mehr als 1 Jahr später abgeschlossene „1. Nachtrag“ ist damit als Umsetzung des Punktes 1.6 des ursprünglichen Pachtvertrages zu qualifizieren und daher die Vergebühung unter Anwendung der Bestimmung des § 21 GebG vorzunehmen.

Sowohl die Höhe des Pachtzinses als auch die Nebenleistungen je m² wurden durch den 1. Nachtrag nicht verändert und auch hinsichtlich der vereinbarten Dauer (bis 30.9.2023 samt Option auf Verlängerung bis 30.9.2030) erfolgte keine Veränderung im Vergleich zum ursprünglichen Pachtvertrag. Das vereinbarte Entgelt erhöhte sich somit nur durch die

Vergrößerung der Geschäftsfläche um 3,68 m² von ursprünglich 127,23 m² auf nunmehr 130,91 m².

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es ist durch das Verwaltungsgericht deshalb auch zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorliegt oder ob die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern ist.

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).

Es entspricht 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).

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag. (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Da mittlerweile der Beobachtungszeitraum lang genug ist und genug Daten über den umsatzabhängigen Bestandzins und die Höhe der Nebenkosten vorliegen, besteht zwischenzeitig kein Grund mehr für eine vorläufige Festsetzung.

Die Höhe des tatsächlichen Pachtzinses inklusive Umsatzpacht sowie die Höhe der Nebenkosten wurde von der Bf. dem FA mit Schreiben vom 10.3.2021 bekanntgegeben. Ausgehend von diesen Werten (siehe dazu die Nachreichung des FAs ans BFG vom 22.4.2021) ergibt sich durch die Vergrößerung der Geschäftsfläche um 3,68 m² von ursprünglich 127,23 m² auf nunmehr 130,91 m² folgende Erhöhung des Entgelts:

<i>Mindestpacht lt. Vertrag je Monat und m²: € 27,00 x 3,68</i>	<i>€ 99,36</i>
<i>Betriebskosten lt. Beantwortung € 36.505,99 für 33,5 Monate und 130,91 m², ds 8,32 pro Monat und m² und somit für 3,68 m²</i>	<i>€ 30,62</i>
<i>Verwaltungskosten laut Vertrag je Monat und m² € 0,4 x 3,68</i>	<i>€ 1,47</i>
<i>Werbekosten laut Vertrag je Monat und m² € 2,5 x 3,68</i>	<i>€ 9,2</i>
<i>Summe pro Monat</i>	<i>€ 140,65</i>
<i>plus 20% USt</i>	<i>€ 28,13</i>
<i>Erhöhung des Entgelts pro Monat inklusive USt</i>	<i>€ 168,78</i>
<i>x 152 Monate (1.2.2018 – 30.9.2023 + Optionszeitraum von 1.10.2023 - 30.9.2030)</i>	<i>25.654,56</i>
<i>plus Einmalleistung (Ausmalen laut Beantwortung pro m² € 11: x 3,68</i>	<i>40,48</i>
<i>Bemessungsgrundlage für den 1. Nachtrag</i>	<i>25.695,04</i>

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO insofern abzuändern als der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO "vorläufig erfolgt", entfällt und die Rechtsgebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 25.695,04 mit € 256,95 (statt bisher € 8.715,409 festgesetzt wird.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die hier maßgeblichen Rechtsfragen sind durch die Judikatur des VwGH (insbes. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0030) geklärt. Entscheidend war hier letztendlich, ob das Bestandsobjekt im sog. „1. Nachtrag“ ident ist mit jenem im ursprünglichen Pachtvertrag und diese Frage war durch Auslegung der beiden Vertragsurkunden zu klären.

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). Auch Einzelfragen der Auslegung von Verträgen stellen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar (vgl. VwGH vom 10.09.2018, Ra 2018/16/0119). Die vertretbare Auslegung einer Urkunde geht in

ihrer Bedeutung nicht über den Einzelfall hinaus und wirft in der Regel keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179; sowie VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0084).

Die Revision war daher hier nicht zuzulassen.

Wien, am 30. März 2023