

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, über die Beschwerde vom 27. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten vom 30. Jänner 2023, Steuernummer N-1, Erfassungsnummer N-2, betreffend Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG mit € 9.432,33 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 30.01.2023 setzte das Finanzamt für das Rechtsgeschäft des zwischen der Beschwerdeführerin (Bf.) als Pächterin und der G-1 als Verpächterin am 18.12.2019 abgeschlossenen 1. Nachtrages zum Pachtvertrag vom 30.01.2019, betreffend Top-Nr. 2.34, 03.0 und 04.0, im Bauteil 2 der XY, A-2, gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG eine Gebühr von 1% von der Bemessungsgrundlage von € 2.628.032,59, somit in Höhe von € 26.280,33 fest.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet worden sei, sei sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten seien bei der Vertragsdauer zu berücksichtigen gewesen.

Vertragsdauer = 14 Jahre + Option 2 x 5 Jahre = 24 Jahre, gemäß § 26 GebG = 18 Jahre

Bemessungsgrundlage = monatliche Miete für Erweiterung im Ausmaß von 37,59 m² inklusive Umsatzsteuer € 5.000,00 + monatliche Betriebskosten inklusive Umsatzsteuer € 1.800,00 = monatliches Entgelt € 7.800,00 x Dauer (18 Jahre = 216 Monate) = € 1.684.800,00 + Ausbaurkosten laut Punkt 2. des Vertrages laut Bekanntgabe € 943.232,59 = € 2.628.032,59

Gemäß § 26 GebG gälten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen worden seien, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln seien.

Gemäß § 15 Abs. 2 BewG seien immerwährende Nutzungen oder Leistungen mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

---//---

In der dagegen am 27.02.2023 eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus:

Voranzuschicken sei, dass die eigentliche Inbestandnahme mit Pachtvertrag vom 30.01.2019, mit dem sie 8.299,79 m² zum Zweck des Betriebs der XY in Bestand genommen habe, erfolgt sei. Dieser Pachtvertrag sei zur Erfassungsnummer N-3 angezeigt und mit Gebührenbescheid vom 03.04.2019 bereits mit € 581.220,00 vergewährt worden.

Mit dem hier gegenständlichen Nachtrag vom 18.12.2019 sei von der Bf. lediglich eine Zusatzfläche von 37,59 m² in Bestand genommen worden.

Die hier gegenständliche Zusatzfläche bestehe aus dem vor dem eigentlichen Pachtobjekt liegenden Gangbereich / Allgemeinfläche und sei deshalb in Bestand genommen worden, um den Eingangsbereich zum gepachteten XY attraktiver zu gestalten und - der Ordnung halber - weil eine sich im Inneren des eigentlichen Bestandobjekts befindliche Werbeanlage (LED Welle) zwar optisch und werblich markant, aber in flächenmäßiger Betrachtung nur geringfügig aus dem eigentlichen Pachtobjekt in die Allgemeinfläche hinausrage.

Im Zusammenhang mit der Erweiterung des Pachtobjekts von zuvor 8.299,79 m² um 37,59 m² auf 8.337,37 m² sei vereinbart worden, dass die Bf. den Boden und Säulenbelag des in Anlage 3 dargestellten Mall Bereichs (Eingangsbereich XY) und das in Anlage 3 dargestellte LED - Display auf eigene Kosten in einer für den Verpächter zufriedenstellenden Qualität bis zur Wiedereröffnung des XY ausführe.

Die LED Welle diene ausschließlich der Bewerbung des XY und verbleibe das Eigentum an dieser Werbeanlage bei ihr. Es sei nicht in das Eigentum der Bestandgeberin zu übertragen und könne selbstverständlich bei Beendigung des Bestandvertragsverhältnisses wieder demontiert und von ihr mitgenommen werden. Konkret sei laut Punkt 21.1. des (Haupt) Pachtvertrags vom 30.01.2019 die Bf. berechtigt (und auf Verlangen der Verpächterin verpflichtet), sämtliche oder bestimmte von ihr in das Pachtobjekt eingebrachte bewegliche Einrichtung und Ausstattung auf ihre Kosten zu entfernen, sofern die Entfernung derartiger Einbauten ohne Substanzverlust des Gebäudes möglich sei.

In diesem Sinn handle es sich bei der LED Welle um keine Gegenleistung, die die Bf. an die Verpächterin zu entrichten habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechts an der Bestandsache zu kommen. Das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme sonstiger Verpflichtungen des Bestandgebers leisten müsse, sei nur dann Teil des gebührenrelevanten „Preises“ und in der Gebührenbemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber (neben der bloßen Überlassung der Gebrauchs der Bestandsache) auch anderstypische Verpflichtungen übernehme, die der Sicherung, der Erhaltung des Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs dieser Sache dienten. Dies liege hier aber eben gerade nicht vor, tatsächlich handle es sich bei der LED Welle einfach um einen vom Bestandnehmer in das Objekt einzubringenden Einrichtungsgegenstand, der vom Bestandnehmer im Bestandobjekt während der Dauer des Bestandvertrags für eigene Zwecke genutzt werde. Wesentlich für die Bestandgeberin sei jedoch gewesen, dass die Ausführung nicht nur der Verfliesung der Zusatzfläche, sondern auch die konkrete Montage der LED Welle in einer für sie zufriedenstellenden Qualität und termingerecht erfolge, weil die Werbeanlage durch das Herauswirken aus der eigentlichen XY in die Allgemeinbereiche des Einkaufszentrums XY von spürbarem Einfluss auf das architektonische Gesamterscheinungsbild sei.

Es seien daher die der LED Welle zuzuordnenden Kosten von insgesamt € 910.926,59 (€ 761.916,59 für Planung und Bau, € 107.950,00 für Technik und € 41.060,00 für die Unterkonstruktion und Verkleidung der Welle) keine bei der Berechnung der Gebühr zu berücksichtigenden Ausbaukosten. Die Bf. entschuldige sich an dieser Stelle für das durch die Vorhalteauskunft ihrer steuerlichen Vertretung in diesem Zusammenhang offenbar verursachte Missverständnis, da sie lediglich abstrakt die Kosten der gesamten LED Welle, die sich aber praktisch zur Gänze innerhalb der eigentlichen Bestandfläche befinde und in die hier gegenständliche Zusatzfläche nur geringfügig hineinrage, bekannt gegeben habe.

Die im Zusammenhang mit der LED Welle stehenden Kosten bildeten daher gebührenrechtlich keinen Wert im Sinn des § 33 TP 5 GebG. Es verbleibe ein zu berücksichtigender Ausstattungsbetrag von restlichen € 32.306,00 (€ 943.232,59 - € 910.926,59) und somit eine Gebühr von € 323,06.

Auch die vom Finanzamt ebenfalls der Gebührenberechnung zugrunde gelegten Entgelte von € 5.000,00 netto an monatlichem Zusatzpachtzins und € 1.500,00 netto an monatlicher Betriebs- und Nebenkostenpauschale wären nur dann zu entrichten gewesen, wenn die Bf. den Vereinbarungen laut Punkt 2. des Nachtrags nicht entsprochen hätte. Da sie diesen aber entsprochen habe, sei deren Zahlung vertraglich nicht vorgesehen. Die Situation des hier relevanten Eingangsbereiches zum XY stelle sich seit Fertigstellung wie aus den nachfolgenden *(hier nicht wiedergegebenen, Anm.)* Fotos dar.

In Punkt 4. des gegenständlichen Nachtrags sei ausdrücklich vereinbart worden, dass - solange die Bestimmungen laut Punkt 11.2. (nämlich die Ausführung des Boden- und Säulenbelags bzw. des LED Displays) eingehalten würden - die im eigentlichen Hauptpachtvertrag vereinbarten Entgelte für Pachtzins, Betriebskostenpauschale und Nebenkostenpauschale, beziehungsweise den Werbekostenbeitrag unverändert blieben. Es seien der Bf. die monatliche Pachtzinserhöhung von € 5.000,00 netto sowie die Betriebs- und Nebenkostenpauschale von € 1.500,00 netto/Monat seitens der Verpächterin auch nicht in Rechnung gestellt worden. Tatsächlich habe die gegenständliche Nachtragsvereinbarung (zusätzlich zu den sich aus dem Hauptvertrag ergebenden Entgelten) keinerlei weitere Zahlungen von ihr an die Bestandgeberin bewirkt.

Zivilrechtlich seien diese Entgelte am ehesten als eine Konventionalstrafe iSd § 1336 ABGB zu qualifizieren. Die Zahlungspflicht sei ausdrücklich nur für die (nicht eingetretene) Konstellation festgelegt worden, dass die Bf. die im Punkt 11.2. genannten Leistungen nicht fristgemäß (bis zur Wiedereröffnung des XY) ausführe. Die gegenständlichen Entgelte seien somit nicht als zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG zu zählen.

Die Bf. ersuche, ihrer Beschwerde im Umfang von € 25.957,27 Folge zu geben und den betroffenen Bescheid abzuändern. Der sich zum vorgeschriebenen Gebührenbetrag von € 26.280,33 ergebende Differenzbetrag in Höhe von € 323,06 werde unter einem an das Finanzamt zur Überweisung gebracht.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2023 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt und setzte die Rechtsgebühr nunmehr mit € 16.848,00 (statt bisher € 26.280,33) fest. Begründend wurde ausgeführt:

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet worden sei, sei sie dem Entgelt hinzuzurechnen. Die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten seien bei der Vertragsdauer zu berücksichtigen gewesen.

Vertragsdauer = 14 Jahre + Option 2 x 5 Jahre = 24 Jahre gemäß § 26 GebG = 18 Jahre

Bemessungsgrundlage = monatliche Miete für Erweiterung im Ausmaß von 37,59 m² inklusive Umsatzsteuer € 5.000,00 + monatliche Betriebskosten inklusive Umsatzsteuer € 1.800,00 = monatliches Entgelt € 7.800,00 x Dauer (18 Jahre = 216 Monate) = € 1.684,800,00

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

Gebührenrechtlich relevant seien nur solche Änderungen des ursprünglichen Rechtsgeschäftes, mit denen zusätzliche Rechte oder Pflichten begründet würden, die für die Höhe der Gebührenschild maßgeblich seien. Ein Zusatz oder Nachtrag unterliege der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Rechtsgeschäft, die Höhe der Gebühr richte sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nur nach dem Wert der zusätzlich bedungenen Leistungen.

Gemäß § 26 GebG seien bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln.

Rechtsgeschäftlich vereinbarte Bedingungen hätten keinen Einfluss auf die Bewertung von Leistungen und Lasten, die für die Bemessung der Gebühr maßgeblich seien. Noch nicht entstandene (befristete) oder noch nicht fällige (betagte) Leistungen und Lasten erhöhten die Gebührenbemessungsgrundlage. Sie würden als unbedingte bzw. sofort fällige Leistungen und Lasten behandelt.

Bei der Vereinbarung nach Punkt II.4. des Nachtrages (Erhöhung des Pachtzinses und der Nebenkosten) handle es sich um bedingte Leistungen, diese gälten gemäß § 26 GebG als unbedingte Leistungen und seien bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Die Kosten für den Ausbau in Höhe von € 943.232,59 seien kein Teil der gebührenpflichtigen Bemessungsgrundlage, da im Nachtrag keine ausdrückliche Verpflichtung zur Errichtung stehe. Der Beschwerde vom 27.02.2023 werde daher teilweise stattgegeben.

---//---

Mit Schreiben vom 20.09.2023 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor:

Die nun noch als Entgelt der Gebührenberechnung zugrunde gelegten Entgelte von € 5.000,00 netto an monatlichem Zusatzpachtzins und € 1.500,00 netto an zusätzlicher monatlicher Betriebs- und Nebenkostenpauschale (berechnet auf 18 Jahre = Bemessungsgrundlage von € 1.684.800,00) wären laut Punkt 4. des Nachtrages vom 18.12.2019 nur dann vom Pächter zu

entrichten, wenn den sich an den Pächter wegen der zusätzlichen Bestandfläche von 37,59 m² richtenden baulichen Vorgaben laut Punkt 2. des Nachtrags (Errichtung des Boden- und Säulenbelages ... und des LED Displays auf eigene Kosten in einer für den Verpächter zufriedenstellenden Qualität ...) nicht entsprochen worden wäre. Da die Bf. als Pächterin aber der sich aus Punkt 2. ergebenden Anforderung entsprochen habe, sei deren Zahlung vertraglich eben nicht vorgesehen. Es sei ausdrücklich vereinbart, dass in diesem Fall die im eigentlichen Hauptpachtvertrag vereinbarten Entgelte für Pachtzins, die Betriebskostenpauschale und die Nebenkostenpauschale, unverändert blieben.

Auch tatsächlich seien ihr die monatliche Pachtzinserhöhung von € 5.000,00 netto sowie die Erhöhung der Betriebs- und Nebenkostenpauschale von € 1.500,00 netto/Monat seitens der Verpächterin zu keinem Zeitpunkt in Rechnung gestellt worden. Der Nachtrag habe (zusätzlich zu den sich aus dem Hauptvertrag ergebenden Entgelten) keine weiteren Zahlungen von der Bf. an die Verpächterin bewirkt.

Zivilrechtlich seien diese Entgelte eine Vertragsstrafe gemäß § 1336 ABGB. Diese Einordnung ergebe sich im vorliegenden Fall unter anderem daraus, dass die Zahlungsverpflichtung des Pächters nur für den Fall vereinbart worden sei, dass die im Punkt 11.2. genannten Leistungen (Anmerkung: Errichtung des Boden- und Säulenbelags ... und des LED Displays auf eigene Kosten in einer für den Verpächter zufriedenstellenden Qualität ...) nicht fristgemäß (bis zur Wiedereröffnung des XY) vom Pächter ausgeführt würden. Die Leistung dieser Entgelte sei somit nur für den Fall einer Nicht- oder Schlechterfüllung seitens des Pächters vereinbart worden.

Es scheide daher aus den vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 18.08.2020, RV/7103171/2016, angestellten Überlegungen eine Subsumtion dieser Leistung unter den Entgeltbegriff aus, da die Konventionalstrafe als solche zur Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache nicht im Verhältnis einer synallagmatischen Leistungspflicht stehe. Sie sei somit nicht als zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG zu zählen.

---//---

Mit Vorlagebericht vom 16.01.2024 nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag der Bf. Stellung und führte aus:

Würden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder werde die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so sei gemäß § 21 GebG dieser Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. Gebührenrechtlich relevant seien nur solche Änderungen des ursprünglichen Rechtsgeschäftes, mit denen zusätzliche Rechte oder Pflichten begründet würden, die für die Höhe der Gebührenschuld maßgeblich seien. Der Nachtrag

unterliege der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Rechtsgeschäft, die Höhe der Gebühr richte sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nur nach dem Wert der zusätzlich bedungenen Leistungen.

Die Rechtsgeschäftsgebühr sei nach § 33 TP 5 GebG vom Wert des Bestandvertrages zu bemessen. Zum Wert zählten alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl. VwGH 12.11.1997, 97/16/0063). Sämtliche Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechts stünden, seien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. zB VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 und 0112).

Gemäß § 26 GebG seien bei der Gebührenbemessung bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte zu behandeln. Unter einer Bedingung sei nach § 696 ABGB ein ungewisses Ereignis zu verstehen, von dem der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung abhängt. Eine Bedingung sei die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht werde (vgl. BFG 21.04.2016, RV/7100642/2014).

In Punkt II.4. des Nachtrages seien die Erhöhung des Pachtzinses um € 5.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer und der Betriebs- und Nebenkostenpauschale um € 1.500,00 zuzüglich Umsatzsteuer vorgesehen. Die Erhöhung der Entgelte sei an die vertraglich vereinbarte aufschiebende Bedingung der nicht fristgerechten Fertigstellung der in II.2 vereinbarten Leistungen geknüpft. Rechtsgeschäftlich vereinbarte Bedingungen hätten gemäß § 26 GebG keinen Einfluss auf die Bewertung von Leistungen und Lasten, die für die Gebührenbemessung maßgeblich seien. Die Erhöhungsbeiträge seien daher in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, gemäß § 26 GebG sei die aufschiebende Bedingung der Fristversäumnis bei der Gebührenfestsetzung nicht zu beachten. Eine Verpflichtung für den Fall einer Leistungsstörung könne als bedingte Leistung iSd § 26 GebG angesehen werden (*Themel/Ofner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 26 Rz 44). Dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18.08.2020, RV/7103171/2016, sei ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen. Die Parteien hätten vereinbart, dass unter einer bestimmten aufschiebenden Bedingung der Pachtzins erhöht werde, eine Konventionalstrafe liege nicht vor.

Im Gebührenrecht seien Leistungen nach dem Stichtagsprinzip zum Tag der Entstehung der Gebührenschuld zu bewerten, wobei bedingte Leistungen als unbedingte und betagte Leistungen als sofort fällige zu behandeln seien. Aufgrund des Urkundenprinzips komme es bei der Gebührenfestsetzung nur auf die vertraglich vereinbarten und nicht auf die tatsächlich erbrachten Leistungen an (vgl. VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0091). Ob die Bedingung eingetreten und die erhöhten Entgelte jemals in Rechnung gestellt worden seien, sei für die Gebührenbemessung nicht von Relevanz (vgl. VwGH 11.09.1980, 0968/78). Die Berücksichtigung der tatsächlichen Entwicklung sei unzulässig und gemäß § 17 Abs. 5 GebG

könne die einmal entstandene Gebührenschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht beseitigt werden (vgl. BFG 21.04.2016, RV/7100642/2014).

Das Finanzamt beantrage, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde im Sinne der Beschwerdevorentscheidung erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Am 18.12.2019 schlossen die Bf. als Gesamtrechtsnachfolgerin der G-2 als Pächterin und die G-1 als Verpächterin einen 1. Nachtrag zum Pachtvertrag vom 30.01.2019 zum Betrieb eines XY an der Adresse A-2, ab.

Über den Nachtrag wurde eine von beiden Vertragsparteien unterzeichnete Urkunde mit folgendem Inhalt errichtet:

„I. Präambel

Der Verpächter und der Pächter (in der Folge bezeichnet als „Vertragsparteien“) haben am 30.01.2019 einen Pachtvertrag (...) über die Anmietung von Räumlichkeiten - Top Nr. 2.34, 03.0 und 04.0 in dem Bauteil 2 der XY - mit einer Fläche von ca. 8.299,79 m² abgeschlossen (in der Folge bezeichnet als „Pachtvertrag“).

II. Mit diesem 1. Nachtrag ändern die Vertragsparteien den Pachtvertrag einvernehmlich wie folgt:

1. Pachtobjekt: Das im Pachtvertrag vereinbarte Pachtobjekt wird um die in Anlage 1 dargestellte Fläche (orange Markierung - 234 XYkassen und Lager) sowie sechs Verkaufsautomaten im Ausmaß von 37,59 m² erweitert. Das Pachtobjekt beträgt somit 8.337,37 m² zzgl. der sechs Verkaufsautomaten.

Der guten Ordnung wird hiermit festgehalten, dass der Pächter die oben genannte zusätzliche Fläche auf eigene Kosten selbst ausbaut und ausstattet.

2. Eingangsbereich: Im Zuge der oben vereinbarten Erweiterung des Pachtobjektes vereinbaren die Vertragsparteien, dass der Pächter den Boden- und Säulenbelag des in Anlage 2 dargestellten Mall Bereiches (Eingangsbereich XY) und das in Anlage 3 dargestellte LED-Display auf eigene Kosten in einer für den Verpächter zufriedenstellenden Qualität bis zur Wiedereröffnung des XY ausführt. Alle hierfür notwendigen behördlichen Genehmigungen sind vom Pächter einzuholen. Der Pächter

wird den Verpächter über die Material- und der Ausführungsqualität im Vorfeld ausreichend und rechtzeitig informieren bzw. sich dessen Freigabe einholen. Die Vertragsparteien werden sich diesbezüglich eng abstimmen.

Des Weiteren wird festgehalten, dass der Pächter für die Wartung, Instandhaltung/-setzung, Austausch/Erneuerung bzw. Sanierung des in Anlage 2 dargestellten Mall Bereiches (Eingangsbereich XY) und des in Anlage 3 dargestellten LED-Displays verantwortlich ist und diese auf eigene Kosten durchführen wird.

3. Betriebs- und Nebenkostenpauschale: Die Vertragsparteien vereinbaren hiermit einvernehmlich, dass zum Zweck der Betriebskostenabrechnung die Nutzfläche ab dem 01.02.2019 mit 80% der im Pachtvertrag (samt 1. Nachtrag) festgelegten Fläche des Pachtobjektes bewertet wird.

4. So lange die Bestimmungen des oben genannten Punktes II.2 vom Pächter eingehalten werden (nämlich die Ausführung des Boden- und Säulenbelags bzw. des LED Displays) bleiben die im Pachtvertrag vereinbarten Beträge für den Pachtzins, die Betriebs- und Nebenkostenpauschale bzw. den Werbekostenbeitrag unverändert.

Sollte der Pächter die im oben genannten Punkt II.2 genannten Leistungen nicht fristgemäß (bis zur Wiedereröffnung des XY) ausführen, wird sich der Pachtzins um 5.000,00 EUR pro Monat zzgl. USt. und die Betriebs- und Nebenkostenpauschale um 1.500,00 EUR pro Monat zzgl. USt. erhöhen.

III. Alle in dem Pachtvertrag für die Vertragsparteien vereinbarten Rechte und Pflichten, die durch diesen 1. Nachtrag nicht geändert wurden, bleiben weiterhin gültig und unverändert.“

Beweiswürdigung:

Zu den - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile, insbesondere den der Gebührevorschreibung zugrundeliegenden 1. Nachtrag zum Pachtvertrag. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

Rechtsgrundlagen:

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

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 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.

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.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Erwägungen:

1. Bemessungsgrundlage

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum „Wert“, von dem die Gebühr von Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0091).

1.1. Konventionalstrafe oder bedingte Leistung

Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, gemäß § 26 GebG 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 (...).

Gemäß § 1336 Abs. 1 ABGB können die vertragschließenden Teile eine besondere Übereinkunft treffen, dass auf den Fall des entweder gar nicht oder nicht auf gehörige Art oder zu spät erfüllten Versprechens ein bestimmter Geld- oder anderer Betrag entrichtet werden solle (§ 912). Der Schuldner erlangt mangels besonderer Vereinbarung nicht das Recht, sich durch Bezahlung des Vergütungsbetrages von der Erfüllung zu befreien. Wurde die Konventionalstrafe für die Nichteinhaltung der Erfüllungszeit oder des Erfüllungsortes versprochen, so kann sie neben der Erfüllung gefordert werden.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Verpflichtung der Bf. als Pächterin, im Falle der nicht fristgemäßen Ausführung des in Punkt II.2. genannten Boden- und Säulenbelages sowie des LED-Displays einen erhöhten Pachtzins und ein erhöhtes Betriebs- und Nebenkostenpauschale gemäß Punkt II.4. 2. Absatz zu bezahlen, zum Wert, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, gehört, da diese – im gegenständlichen Fall laut Behauptung der Bf. infolge Einhaltung des Termins nicht einmal angefallenen – Zahlungen lediglich eine Konventionalstrafe gemäß § 1336 ABGB darstellten.

Dabei ist der Rechtsansicht der Bf. zu folgen, dass die gegenständliche Verpflichtung zivilrechtlich als Konventionalstrafe im Sinne des § 1336 ABGB zu qualifizieren ist. Eine Konventionalstrafe ist die Vereinbarung eines pauschalierten Schadenersatzes für den Fall der Nichterfüllung oder nicht gehörigen Erfüllung des Vertrages. Handelt es sich um eine (echte) Konventionalstrafe iSd § 1336 ABGB, scheidet eine Subsumtion dieser Leistung unter den zivilrechtlichen Entgeltbegriff aber von vornherein aus, da eine Konventionalstrafe ein im Wege einer Parteienvereinbarung pauschalierter Schadenersatz ist, der als solcher zur Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache nicht im Verhältnis einer synallagmatischen Leistungspflicht steht (vgl. dazu VwGH 30.4.2003, 2003/16/0057). Vor diesem Hintergrund ist nach der Maßgabe der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Subsumtion einer Konventionalstrafe unter den Wert, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, ausgeschlossen (BFG 27.4.2021, RV/7106532/2019; vgl. BFG 18.8.2020, RV/7103171/2016).

1.2. Herstellungskosten im Eingangsbereich

Hingegen bestand für die Bf. als Pächterin der Erweiterung laut dem gegenständlichen 1. Nachtrag um 37,59 m² des ursprünglichen Bestandobjektes sehr wohl eine Verpflichtung gemäß Punkt II.2. zur Herstellung des Boden- und Säulenbelages sowie des LED-Displays im Eingangsbereich des XY, da diese

- auf eigene Kosten,
- in einer für die Verpächterin zufriedenstellenden bzw. genehmigten Qualität sowie
- bis zur Wiedereröffnung des XY

auszuführen waren.

Dem Einwand der Bf., dass die im Zusammenhang mit dem LED-Display stehenden Kosten gebührenrechtlich keinen Wert iSd § 33 TP 5 GebG darstellten, da dieses ausschließlich der Bewerbung des XY diene und im Eigentum der Bf. verbleibe, ist die Judikatur des VwGH vom 19.12.2017, Ra 2017/16/0091, entgegenzuhalten:

„26 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 7. Dezember 1977, 1000, 1552/75, VwSlg. 5200 F, ausgesprochen, dass bei Verträgen auf

unbestimmte Dauer einmalige Leistungen, wie etwa Baukostenzuschüsse oder Grundkostenanteile, nicht schlechthin, sondern nur anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen, wenn sie für eine längere Nutzungszeit als drei Jahre bestimmt sind und wenn sich aus dem Inhalt der Vereinbarung oder auf Grund gesetzlicher Vorschriften ergibt, dass ein aliquoter Rückforderungsanspruch des Bestandnehmers (Nutzungsberechtigten) hinsichtlich der von ihm erbrachten einmaligen Leistung für den Fall besteht, dass das Vertragsverhältnis vor Ablauf des Aufteilungszeitraumes endet.

27 Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sind die im vorliegenden Revisionsfall in Rede stehenden Investitionen, welche mit dem Pachtobjekt nicht untrennbar verbunden und ohne erhebliche Beschädigung entfernbar waren und zu deren Entfernung die Revisionswerberin bei Beendigung des Pachtverhältnisses nach dem vom Bundesfinanzgericht zu Grunde gelegten Bestandvertrag verpflichtet war, welche somit bei Beendigung des Pachtverhältnisses nicht in das Eigentum der Bestandgeberin übergingen, ähnlich den als wiederkehrende Leistungen gewerteten Einmalzahlungen mit vereinbarter Amortisation bei Verträgen auf unbestimmte Dauer nur anteilig in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Der bei Beendigung des Bestandverhältnisses auf bestimmte Zeit nach vertragsgemäßer (für die Revisionswerberin verpflichtender) Entfernung der Investitionen aus dem Bestandobjekt verbleibende Zeitwert dieser entfernten Gegenstände ist - vergleichbar dem nach Aliquotierung verbleibenden Rückzahlungsbetrag - nicht Teil des Preises und ist aus der Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr auszuscheiden.

28 Im Revisionsfall wird von der Revisionswerberin nicht einmal behauptet, dass diese Gegenstände bei Auflösung des Bestandvertrages zufolge Abnützung nach der Vertragsdauer von 20 Jahren nicht wertlos sein würden. Daher durften die gesamten veranschlagten Investitionskosten der aus anderen Gründen gemäß § 200 BAO vorläufigen Festsetzung der Bestandvertragsgebühr zu Grunde gelegt werden.“

Die laut Bekanntgabe der Bf. für die Herstellung sowohl der Boden- und Säulenbeläge als auch des LED-Displays aufgewendeten Kosten betragen € 943.232,59 und stellen somit zur Gänze die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG für den gegenständlichen 1. Nachtrag vom 18.12.2019 zum Pachtvertrag vom 30.01.2029 dar.

2. Neuberechnung

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 Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Beschwerdepunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 13 und 17).

Die Berechnung war somit richtigzustellen:

Herstellungskosten	€ 943.232,59
x 1% Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG	€ 9.432,33

Der Beschwerde war deshalb teilweise stattzugeben und die Bestandvertragsgebühr in Höhe von € 9.432,33 festzusetzen. Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des mit der Beschwerdevorentscheidung in Höhe von € 16.848,00 vorgeschriebenen (gegenüber der erstmaligen Festsetzung verminderten) Betrages ergibt sich eine weitere Gutschrift von € 7.415,67.

Informativ wird dazu festgehalten, dass die Bf. davon bereits am 08.03.2023 einen Betrag von € 323,06 entrichtet hat, weshalb nunmehr noch ein Betrag von € 9.109,27 für das gegenständliche Rechtsgeschäft aushaftet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 8. März 2024