

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf-GmbH***, ***Adr.***, vertreten durch Binder Grösswang Rechtsanwälte GmbH, Sterngasse 13, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2017 gegen den Bescheid des (ehemaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Dezember 2016, mit dem die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG für die Ergänzungsvereinbarung vom 4. April 2016 (***ErfNr***) festgesetzt wurde, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Höhe der Gebühr sowie der Bemessungsgrundlage wie folgt abgeändert:

- Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG wird festgesetzt mit € 4.570,16.
- Der Wert im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG, von dem die Gebühr mit 1 % festzusetzen ist, beträgt € 457.016,42 (Bemessungsgrundlage).

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 10.6.2016 an das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden „Finanzamt“) übermittelte die Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH & CO KG eine zwischen der ***Bestandgeberin-GmbH*** (im Folgenden „Bestandgeberin“), der ***Veräußerin-GmbH*** (im Folgenden „Veräußerin“) und der ***Bf-GmbH*** (nunmehrige Beschwerdeführerin; im Folgenden „Bf.“) abgeschlossene Ergänzungsvereinbarung vom 4.4.2016 zum Pachtvertrag vom 22.11.2013 mit der Bitte um Vergebührung.

Das Finanzamt wertete die Ergänzungsvereinbarung als Beurkundung einer rechtsgeschäftlichen Übernahme des Pachtvertrages vom 22.11.2013 und setzte mit Bescheid vom 12.12.2016 gegenüber der Bf. (als neuer Bestandnehmerin) die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit € 7.654,81 (1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 765.480,65) fest. In der dagegen am 16.1.2017 eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Aufhebung des Gebührenbescheides, das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der Beschwerde machte die Bf. neben Begründungsmängeln insbesondere die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Zusammengefasst vertrat die Bf., dass aufgrund gesetzlicher Bestimmungen (Betriebsübergang gemäß § 38 UGB) zustande kommende Rechtsverhältnisse keine Rechtsgeschäfte iSd GebG seien und somit keine Gebühren auslösen. Mit der Ergänzungsvereinbarung sei kein über den Unternehmensübergang hinausgehendes Rechtsverhältnis rechtsbezeugend beurkundet, sondern lediglich der gesetzliche Übergang des Pachtvertrages beschrieben worden. Im Hinblick auf die Anpassung der Kautionsvereinbarung wurde zudem vorgebracht, dass die Veränderung solch einer Nebenbestimmung keine über die gesetzliche Übertragung des Rechtsverhältnisses nach § 38 UGB hinausgehende Beurkundung des Pachtvertrages darstelle und daher keine Gebühr auslöse.

Am 4.4.2017 legte das Finanzamt (ohne vorhergehende Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung) die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass im Beschwerdefall eine Vertragsübernahme vorliege, die gebührenrechtlich wie der Neuabschluss eines Rechtsgeschäftes zu behandeln sei. Parteienvereinbarungen seien ebenso dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte, sofern darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wurde.

Mit Beschluss vom 11.5.2020 setzte das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des (damals) beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ. Ra 2019/16/0193 anhängigen Verfahrens aus. Mit Beschluss vom 8.11.2021 wies der VwGH die zu Ra 2019/16/0193 anhängige Revision zurück, weshalb das gegenständliche Beschwerdeverfahren fortgesetzt wurde. Anlässlich der Fortsetzung brachte die Bf. am 31.1.2022 eine Stellungnahme ein und ergänzte darin ihr Beschwerdevorbringen zusammengefasst wie folgt:

Der Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 8.11.2021, Ra 2019/16/0193, entfalte auf das vorliegende Beschwerdeverfahren keine Wirkung. Da sich der Verwaltungsgerichtshof inhaltlich nicht mit den aufgeworfenen Rechtsfragen auseinandergesetzt habe, könne aus dem genannten Beschluss für die rechtliche Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes nichts gewonnen werden. Somit sei die beschwerdegegenständliche Ergänzungsvereinbarung selbst zu prüfen und eine Auslegung der Urkunde im Einzelfall

vorzunehmen. Im beschwerdegegenständlichen Fall liegen keine eigenständigen Willenseinigungen der Vertragsparteien über den Abschluss eines Bestandvertrages vor. Zusätzliche Vereinbarungen betreffend die Kautions begründen keine Gebührenpflicht, weil solch eine Willenseinigung nicht (auch) auf den Abschluss eines Bestandvertrages gerichtet sei, da die notwendigen *essentialia negotii* fehlen. Aufgrund des im Gebührenrecht geltenden strengen Urkundenprinzips sei nur die beschwerdegegenständliche Ergänzungsvereinbarung für die gebührenrechtliche Beurteilung heranzuziehen. Der von den Vertragsparteien gewählten Bezeichnung eines Rechtsgeschäfts („Ergänzungsvereinbarung“) komme keine gebührenrechtliche Bedeutung zu.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 26.11.2025 wurde die gegenständliche Rechtssache mit 1.12.2025 der Gerichtsabteilung 1001 zugewiesen.

Mit der Ladung vom 18.3.2026 (zugestellt am 20.3.2026) zur mündlichen Verhandlung am 22.4.2026 wurde den Parteien mitgeteilt, dass das Bundesfinanzgericht im Weg einer Firmenbuchabfrage bei der Bf. (zu ***FN***) die in der Urkundensammlung abrufbare beglaubigte Übersetzung des zwischen der Bf. und der Veräußerin am 18.3.2016 abgeschlossenen „Asset Purchase Agreement“ als Beweismittel erhoben hat. Darüber hinaus wurde dem Finanzamt die Stellungnahme der Bf. vom 31.1.2022 übermittelt und der Bf. die Vorhaltsbeantwortung der Veräußerin vom 11.4.2016 zur Kenntnis gebracht. Die Ladung enthielt den Hinweis an die Parteien, dass ihr Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht.

Am 22.4.2026 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, zu der Vertreterinnen des Finanzamtes erschienen sind. Die Bf. sowie ihre Vertreterin blieben der mündlichen Verhandlung (unentschuldigt) fern. In der mündlichen Verhandlung wurden seitens des Bundesfinanzgerichts insbesondere folgende Urkunden bzw. Unterlagen als maßgebliche Beweismittel benannt:

- Bestandvertrag vom 22.11.2013
- Asset Purchase Agreement (Kaufvertrag) vom 18.3.2016
- Ergänzungsvereinbarung vom 4.4.2016
- die Vorhaltsbeantwortung der Veräußerin vom 11.4.2016 betr. Aufstellung über geleisteten Bestandzins

Diese Aufstellung der als maßgeblich erachteten Beweismittel wurde sodann der Bf. mittels Zusendung der Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 24.4.2026 zur Kenntnis gebracht. Daraufhin brachte die Bf. am 6.5.2026 eine Stellungnahme zur mündlichen Verhandlung ein, in der sie im Wesentlichen an ihrer bisherigen Rechtsauffassung festhielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Pachtvertrag vom 22.11.2013

Die Bestandgeberin schloss am 22.11.2013 mit der Veräußerin (als damaliger Bestandnehmerin) einen Bestandvertrag (Pachtvertrag) über Geschäftsbetriebsräumlichkeiten im ***Standort Geschäftseinheit*** ab. Als vereinbarte Nutzung wurde der Handel mit Schuhen und Accessoires festgelegt. Sämtliche Anlagen zum Pachtvertrag (wie etwa die „Pachtbedingungen“) wurden zum Vertragsbestandteil erklärt.

Der Pachtvertrag begann gemäß Vertragspunkt 9.1. iVm 10.1 am 26.3.2014 zu laufen und wurde auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen (die Veräußerin hatte den Bestandgegenstand bereits auf Grundlage eines separaten Bestandvertrages in Bestand genommen, der am 25.3.2014 endete).

Der Pachtvertrag sieht in Punkt 7.1. als Jahreszins den höheren Betrag von Mindestzins und Umsatzzins vor. Abgesehen vom zu leistenden Bestandzins verpflichtete der Pachtvertrag die Veräußerin (als damalige Bestandnehmerin) zur Zahlung von Nebenkosten samt Umsatzsteuer.

Im Kalenderjahr 2015 leistete die Veräußerin (als damalige Bestandnehmerin) an die Bestandgeberin € 106.096,24 (inkl. USt) als Umsatzpacht, € 46.474,31 (inkl. USt) für Betriebskosten und Werbung sowie € 525,85 für Versicherungen. Auf Basis dessen sowie ausgehend von einer Vertragsdauer von fünf Jahren setzte das Finanzamt die Gebühr für den Pachtvertrag vom 22.11.2013 gegenüber der Veräußerin mit € 7.654,81 fest (1 % von der Bemessungsgrundlage iHv € 765.480,65).

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Abtretung bzw. Weitergabe von Rechten oder Pflichten aus dem Bestandverhältnis durch die Veräußerin (als damalige Bestandnehmerin) sind dem Pachtvertrag in dessen Anlage 1 („Pachtbedingungen“) folgende Regelungen zu entnehmen:

- in Punkt 2.7 „Unterbestandgabe“:
„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.“
- In Punkt 10.3 „Abtretung“:
„.....Der BESTANDNEHMER darf seine Rechte und Verpflichtungen aus dieser VEREINBARUNG nicht an einen Dritten abtreten.“

1.2. Kaufvertrag vom 18.3.2016

Am 18.3.2016 schlossen die Veräußerin und die Bf. (als Erwerberin) einen in englischer Sprache abgefassten Kaufvertrag („Asset Purchase Agreement“) über den Erwerb des österreichischen ***S-Geschäftsbetriebes*** ab, der ua. auch das im Bestandgegenstand des Pachtvertrages vom 22.11.2013 betriebene ***S-Geschäft*** umfasste. Über dieses „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 den diesbezüglichen diesem Vertrag beigefügten Anhängen ausdrücklich angeführt sind (die "Vermögensgegenstände" oder "Vertragsgegenstand")

(a) ...

(b) die Leasingverträge für die Franchiseläden gemäß Anhang 1.1.b (die „Leasingverträge“);

.....

2. Kauf und Übertragung

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

2.2. Die Übertragung der physischen Vermögensgegenstände 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 Dienstverträge erfolgt lediglich gemäß § 38 (1) UGB beziehungsweise § 3 AVRAG.

.....

5. Leasingverträge

*5.1. Auf Grund der Leasingverträge ist ***Veräußerin-GmbH*** Leasingnehmer der Franchiseläden laut Liste in Anhang 1.1.b (die „Franchiseläden“).*

*5.2 Vor dem Datum des Closing wird ***Veräußerin-GmbH*** 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. Wird aus welchen Gründen auch immer eine erforderliche Zustimmung eines Vermieters nicht vor dem Closing gewährt, werden Verkäuferin*

und Käuferin in Treu und Glauben Zusammenarbeiten um diese Zustimmung zu erhalten. Wenn trotzdem ein Vermieter nach dem Closing eine Zustimmung nicht erteilt oder ordnungsgemäß die Übertragung auf Grund der relevanten vertraglichen oder gesetzlichen Bestimmungen verweigert und somit der betreffende Leasingvertrag nicht auf die Käuferin übertragen wird, wird die Verkäuferin diesen Leasingvertrag so rasch wie möglich vertraglich beenden, wenn der Vermieter nicht von Übertragung des Leasingvertrages an die Käuferin innerhalb angemessener Zeit nach dem Closing überzeugt werden kann. 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 Leasingverträgen des Geschäftsbetriebes. Alle diese Verträge wurden der Käuferin im Zuge der Due Diligence Prüfung vollständig offengelegt und geben richtig und vollständig sämtliche Rechte und Verpflichtungen der entsprechenden Vertragspartner wieder. Alle diese Verträge sind uneingeschränkt gültig und rechtswirksam und werden 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-Adri*** am 31. März 2016 oder einem anderen einvernehmlich zwischen Verkäuferin und Käuferin vereinbarten Datum (das „Closing“).*

....."

Im Anhang 1.1.(b) Nr. 3 des „Asset Purchase Agreement“ ist der Pachtvertrag vom 22.11.2013 ausgewiesen. Am 31.3.2016 ist wie vereinbart das „Closing“ erfolgt.

1.3. Ergänzungsvereinbarung vom 4.4.2016

Am 4.4.2016 wurde zwischen der Bestandgeberin, der Veräußerin und der Bf. die nunmehr verfahrensgegenständliche „Ergänzungsvereinbarung“ abgeschlossen und von allen drei Vertragsparteien unterfertigt. Die Ergänzungsvereinbarung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Präambel

****Bestandgeberin-GmbH***, ***Adr***, als BESTANDGEBER und ***Veräußerin-GmbH***, ***Adr***, als BESTANDNEHMER haben am 22.11.2013 eine VEREINBARUNG (PACHTVERTRAG samt Anlagen) über die ***Geschäftseinheit*** mit einer NUTZFLÄCHE von ca. 117 Quadratmetern im ***Standort Geschäftseinheit*** mit einer Laufzeit von 5 BESTANDJAHREN abgeschlossen.*

****Veräußerin-GmbH*** und ***Bf-GmbH*** haben am 18.03.2016 einen Kaufvertrag über den Erwerb des österreichischen ***S-Geschäfts*** der ***Veräußerin-GmbH*** durch die ***Bf-GmbH*** im Wege eines Asset-Erwerbs geschlossen, der auch das im BESTANDGEGENSTAND betriebene ***S-Geschäft*** umfasst (im Folgenden als KAUFVERTRAG bezeichnet). Der Erwerb des Unternehmens ist am 01.04.2016 rechtswirksam.*

*Mit Rechtswirksamkeit des KAUFVERTRAGS geht die VEREINBARUNG gemäß § 38 Abs. 1 UGB auf die ***Bf-GmbH***, ***Adr.*** ***FN***, (im Folgenden als NEUER BESTANDNEHMER bezeichnet) über, die damit BESTANDNEHMER der ***Geschäftseinheit*** im ***Standort Geschäftseinheit*** wird. Die PARTEIEN beurkunden diesen Übergang unter Punkt 2. der VEREINBARUNG.*

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

1. DEFINITIONEN

...

2. BEURKUNDUNG DES ÜBERGANGS DER VEREINBARUNG

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

*2.2. Der Übergang der VEREINBARUNG erfolgt, sofern etwaige Außenstände der ***Veräußerin-GmbH*** beglichen worden sind, mit rechtlicher Wirkung zum 1.4.2016, 0.00 Uhr Ortszeit.*

3. ÄNDERUNG DES PACTVERTRAGES

3.1. Punkt 8 des PACTVERTRAGES wird wie folgt geändert:

"Die Kautio gemäß Punkt 5.4. der PACTBEDINGUNGEN beträgt 8 Bruttomonatszinszahlungen (d.h. MINDESTZINS + NEBENKOSTEN + Kosten der WERBUNG + UMSATZSTEUER für 8 Kalendermonate). Die Kautio beträgt somit 102.185,67 € 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. Zur Klarstellung wird angemerkt, dass der NEUE BESTANDNEHMER alle mit der Errichtung oder Durchführung dieser ERGÄNZUNGSVEREINBARUNG allfällig anfallenden Gebühren, Steuern und Abgaben, einschließlich allfälliger Straf- oder Säumniszuschläge zu tragen und den BESTANDGEBER diesbezüglich schad- und klaglos zu halten hat.....

.....

5. ABSCHLIESSENDE ERKLÄRUNG

Die PARTEIEN erklären hiermit ausdrücklich, dass die ERGÄNZUNGSVEREINBARUNG gelesen, verstanden und diskutiert wurde und dass Übereinstimmung in jeder einzelnen hierin enthaltenen Bestimmung erzielt wurde."

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich zunächst aus dem vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Abgabenakt; insbesondere aus der Urkunde über die Ergänzungsvereinbarung sowie aus der Urkunde über den Pachtvertrag samt Anlagen. Die Feststellungen zur Höhe der aufgrund des Pachtvertrages geleisteten Zahlungen der Veräußerin (als ehemalige Bestandnehmerin) ergeben sich aus ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11.4.2016. Die Feststellungen zum Inhalt des Kaufvertrages („Asset Purchase Agreement“) ergeben sich aus der vom Bundesfinanzgericht im Wege einer Firmenbuchabfrage bei der Bf. (zu ***FN***) erhobenen beglaubigten Übersetzung. Die Inhalte der genannten Beweismittel sind als solche nicht strittig; strittig ist deren Auslegung bzw. deren rechtliche Relevanz für die Frage der Gebührenpflicht der Ergänzungsvereinbarung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.:

3.1.1. Grundlagen

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

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, sofern im GebG nicht Abweichendes bestimmt ist.

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

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. 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 Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Die Gebührenpflicht setzt voraus, dass über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Ist der Inhalt der Schrift geeignet, über ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft Beweis zu machen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst. Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung (VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221, mwN).

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 (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 15 Rz 9). Parteienvereinbarungen können aber auch dann Gegenstand einer Gebühr sein, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte, sofern darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wurde (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221, mwN).

Im Erkenntnis des VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0221, war zu beurteilen, ob in einem Unternehmenskaufvertrag zusätzlich eine rechtsgeschäftliche Forderungsabtretung (Zession)

beurkundet wurde. Der VwGH kam zum Ergebnis, dass eine im Unternehmenskaufvertrag enthaltene bloß klarstellende Formulierung zum Umfang und zur abgrenzenden Beschreibung des zu übertragenden Geschäftsbetriebes für sich noch keine vom Unternehmensübergang im Sinne des § 38 UGB unabhängige Zession darstellt. Auch Ausführungen, die bloß Verfügungsakte zur Vertragserfüllung (modus) regeln, stellen demnach für sich ebenfalls keine, einen Rechtstitel für eine Zession bildende gesonderte Vereinbarung dar.

Im wesentlichen Unterschied zu dem dem Erkenntnis des VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0221, zugrundeliegenden Sachverhalt wurde aber die gegenständliche Ergänzungsvereinbarung weder als Klarstellung noch als bloßer Verfügungsakt zum (zweiseitigen) Unternehmenskauf, sondern – abgesondert von diesem – in Form einer Dreiparteienvereinbarung zwischen der Bestandgeberin, der Veräußerin (als ehemaliger Bestandnehmerin) und der Bf. (als neuer Bestandnehmerin) abgeschlossen.

In gegenständlicher Beschwerdesache ist entscheidend, ob mit der Ergänzungsvereinbarung bloß ein „ex lege“ eingetretener Übergang des Bestandverhältnisses beurkundet oder ob (zusätzlich) ein vertraglicher Titel für eine Vertragsübernahme geschaffen und beurkundet wurde.

3.1.2. Urkundeninhalt der Ergänzungsvereinbarung

In Punkt 5. der Ergänzungsvereinbarung erklären die drei Parteien der Vereinbarung ausdrücklich, dass „*Übereinstimmung in jeder einzelnen hierin enthaltenen Bestimmung erzielt wurde*“. Sämtliche in der Ergänzungsvereinbarung getroffenen Vereinbarungen beruhen daher auf einer Dreiparteieneinigung. Demgegenüber wurde mit dem Unternehmenskaufvertrag die Unternehmensübertragung von der Veräußerin an die Bf. bewirkt, was gemäß § 38 Abs. 1 erster Satz UGB zur Folge hatte, dass die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse – gerade ohne die sonst nötige Dreiparteieneinigung – ex lege auf die Bf. übergegangen sind.

Die Auffassung der Bf., wonach in der Ergänzungsvereinbarung lediglich der ex-lege Übergang des Pachtvertrages beschrieben worden sei, lässt sich zunächst mit dem bloßen Inhalt der Präambel in Einklang bringen. In dieser wird einleitend erklärt, dass die Veräußerin und die Bf. am 18.3.2016 den Unternehmenskaufvertrag geschlossen haben, der auch den Bestandgegenstand des Pachtvertrages umfasst und der Erwerb am 1.4.2016 rechtswirksam wurde. Weiters wird ausgeführt, dass mit Rechtswirksamkeit des Unternehmenskaufvertrages der Pachtvertrag gemäß § 38 Abs. 1 UGB auf die Bf. übergeht, die damit Bestandnehmerin des betreffenden Bestandgegenstandes wird. Hinsichtlich der Beurkundung des Übergangs verweist die Präambel sodann auf Punkt 2. der Ergänzungsvereinbarung.

In Punkt 2.1. der Ergänzungsvereinbarung wird festgehalten, dass der Pachtvertrag mit Rechtswirksamkeit des Unternehmenskaufvertrages auf die Bf. übergeht und der

Bestandgeber unter Hinweis auf § 38 Abs. 2 UGB erklärt, der Übernahme des Pachtvertrages nicht zu widersprechen.

In Punkt 2.2. wird allerdings der Übergang des Pachtvertrages mit rechtlicher Wirkung zum 1.4.2016, 0:00 Uhr unter die Bedingung gestellt, dass etwaige Außenstände der Veräußerin beglichen worden sind („*Der Übergang der VEREINBARUNG erfolgt, sofern etwaige Außenstände der ***Veräußerin-GmbH*** beglichen worden sind, mit rechtlicher Wirkung zum 1.4.2016, 0.00 Uhr Ortszeit.*“).

Die Beifügung dieser Bedingung spricht dafür, dass mit der Ergänzungsvereinbarung nicht nur der (bereits erfolgte) ex-lege Übergang des Vertrages beschrieben wird, sondern der Vertragsübergang auf einer gesonderten rechtsgeschäftlichen Übereinkunft beruht. Die Parteien der Ergänzungsvereinbarung kommen nämlich überein, dass der Übergang des Pachtvertrages zum 1.4.2016 nur dann erfolgt, wenn die Veräußerin (als ehemalige Bestandnehmerin) etwaige Außenstände beglichen hat.

Damit in Zusammenhang sind die Punkte 3.1. und 4.1. der Ergänzungsvereinbarung zu sehen, die zufolge Punkt 5. auf einer Übereinstimmung zwischen allen drei Parteien der Ergänzungsvereinbarung beruhen und daher eine Willenseinigung der drei Vertragsparteien dokumentieren. In Punkt 3.1. der Ergänzungsvereinbarung verpflichtete sich die Bf. (als neue Bestandnehmerin) zur Leistung einer – in Abänderung des Pachtvertrages – erhöhten Kautions. Begleitend dazu wurde der Bestandgeberin ein Sonderkündigungsrecht für den Fall des Nichterlages der Kautions eingeräumt. Diese Abänderung des Pachtvertrages im Rahmen des Vertragsübergangs stellt (zweifelsohne) eine rechtsgeschäftliche Willensübereinkunft dar. Damit in Zusammenhang stehend ist auch die in Punkt 2.1. abgegebene Erklärung der Bestandgeberin zu sehen, wonach sie der Übernahme des Pachtvertrages nicht widerspricht. In Punkt 4.1. (wiederum iVm Punkt 5) der Ergänzungsvereinbarung vereinbarten die drei Vertragsparteien sodann, dass alle übrigen Bestimmungen des Pachtvertrages vollinhaltlich aufrecht bleiben und auch auf die Ergänzungsvereinbarung Anwendung finden. Durch die Bezugnahme auf den Pachtvertrag wurde auch dessen Inhalt zum rechtsgeschäftlichen Inhalt der Ergänzungsvereinbarung gemacht und ist daher gemäß § 17 Abs. 1 zweiter Satz GebG zu deren Urkundeninhalt zu zählen.

Bei gesamthafter Betrachtung des Inhalts der Ergänzungsvereinbarung stehen daher sowohl die in Punkt 2.2. vereinbarte Bedingung für den Vertragsübergang als auch die in den Punkten 3.1. und 4.1. vorgesehenen rechtsgeschäftlichen Einigungen der Auslegung als bloß klarstellende Beschreibung der Rechtsfolgen des – lediglich zwischen Veräußerin und Bf. vereinbarten – Unternehmensübergangs entgegen. Da den Punkten 2.2, 3.1 und 4.1 zufolge Punkt 5. der Ergänzungsvereinbarung eine Willenseinigung zwischen allen drei Vertragsparteien zugrunde liegt, wird aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes mit der Ergänzungsvereinbarung eine zwischen der Veräußerin (als ausscheidender Vertragspartei),

der Bf. (als neueintretender Vertragspartei) und der Bestandgeberin (als verbleibender Vertragspartei) getroffene Vereinbarung über die nunmehrige (im Hinblick auf die Kautionsregelung adaptierte) Geltung des Pachtvertrages zwischen Bestandgeberin und Bf. beurkundet (vgl. auch BFG 29.8.2019, RV/7105483/2016). Damit wurde aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes ein eigener vertraglicher Titel für die Vertragsübernahme geschaffen und beurkundet. Die Ergänzungsvereinbarung ist daher gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. VwGH 16.10.1989, 88/15/0086). Die in Punkt 2.2. vorgesehene Bedingung ist gemäß § 17 Abs. 4 GebG ohne Einfluss auf die Entstehung der Gebührenschuld.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Abänderung der Kautionsregelung mangels Parteienidentität nicht als bloßer Zusatz bzw. Nachtrag zum Pachtvertrag vom 22.11.2013 angesehen werden kann (vgl. VwGH 18.12.1997, 97/16/0473, mwN).

Soweit die Bf. vorbringt, dass in den Vereinbarungen keine Änderung der „essentialia negotii“ des Bestandverhältnisses erfolgt sei, ist darauf hinzuweisen, dass eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme – die gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln ist – eine solche Änderung nicht erfordert, sondern vielmehr dann vorliegt, wenn unter Zustimmung des ausscheidenden, des neu eintretenden und des verbleibenden Vertragspartners „uno actu“ eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten vom ausscheidenden auf den neu eintretenden Vertragspartner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird, ohne dass sich am Inhalt oder der rechtlichen Identität des bisherigen Schuldverhältnisses etwas ändert (vgl. VwGH 8.11.2021, Ra 2019/16/0193, mwN).

3.1.3. Berücksichtigung weiterer Umstände

Selbst wenn man – wie die Bf. – im Inhalt der Punkte 2, 3.1 und 4.1 (jeweils iVm Punkt 5) der Ergänzungsvereinbarung noch keine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme sieht, wären – wie im Folgenden dargelegt – weitere Umstände zu berücksichtigen. Die Bf. erachtet die Berücksichtigung des Inhalts sonstiger Verträge aufgrund des im Gebührenrecht geltenden „strengen Urkundenprinzips“ für unzulässig. Diese Auffassung teilt das Bundesfinanzgericht vorliegendenfalls nicht. Denn gerade zur Klärung der Frage des Vorliegens einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung (was von der Bf. bestritten wird) ist es – wie auch im Fall einer Undeutlichkeit iSd § 17 Abs. 2 GebG – zulässig, auf außerhalb der Urkunde liegende Umstände Bedacht zu nehmen (vgl. *Twardosz*, GebG⁷, § 17, Rz 3, mwN).

Die drei Vertragsparteien der Ergänzungsvereinbarung haben unter Bezugnahme auf § 38 Abs. 1 UGB Einvernehmen darüber hergestellt, dass der Bestandvertrag mit Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages auf die Bf. (unter der Bedingung gemäß Punkt 2.2) übergeht. Da die Ergänzungsvereinbarung (unter Punkt 2.1. sowie in der Präambel) ausdrücklich auf den

Übergang gemäß § 38 Abs. 1 UGB Bezug nimmt, ist es von Bedeutung, ob die Rechtsfolgen des § 38 UGB ex lege zur Anwendung gekommen sind. Denn andernfalls wäre bereits Punkt 2.1 der Ergänzungsvereinbarung die Bedeutung beizumessen, dass damit der Eintritt der Rechtsfolgen des § 38 UGB unter Zustimmung der Bestandgeberin rechtsgeschäftlich vereinbart wurde. Aufgrund der Bezugnahme auf die Rechtsfolgen des § 38 Abs. 1 UGB ist es daher zulässig, die mit dem Unternehmenskaufvertrag verbundenen rechtlichen Auswirkungen auf den Pachtvertrag zu überprüfen (vgl. *Wukovits in Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band 1 (2025) § 15 GebG Rz 7). Wie bereits ausgeführt, steht dies bei vorliegender Konstellation dem Urkundenprinzip nicht entgegen (vgl. auch VwGH vom 17.05.2023, Ra 2023/16/0056), zumal – entgegen der Ansicht der Bf. – das strenge Urkundenprinzip nur für die im II. Abschnitt des GebG behandelten Schriften und Amtshandlungen, nicht aber für die im III. Abschnitt behandelten Rechtsgeschäfte gilt.

Hinsichtlich der Anknüpfung an die mit der Rechtswirksamkeit des Unternehmenskaufvertrages verbundenen Rechtsfolgen gemäß § 38 Abs. 1 UGB finden daher aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgende Umstände Beachtung:

Der zwischen der Bestandgeberin und der Veräußerin abgeschlossene Pachtvertrag vom 22.11.2013 untersagte es der Veräußerin (als ehemaliger Bestandnehmerin) den Bestandgegenstand in Unterbestand zu geben, Dritten zur Verfügung zu stellen oder Dritten Rechte am Bestandgegenstand zu gewähren oder zu übertragen (Punkt 2.7. der „Pachtbedingungen“ als Anlage 1 zum Bestandvertrag). Auch nach Punkt 10.3. der Pachtbedingungen war es der Veräußerin (als ehemaliger Bestandnehmerin) nicht gestattet, ihre Rechte und Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag an einen Dritten abzutreten. Eine solche vertragliche Vereinbarung der Unübertragbarkeit bewirkt aber eine (rechtsgeschäftliche) Höchstpersönlichkeit des Rechtsverhältnisses iSd § 38 Abs. 1 UGB, was einem ex-lege Übergang gemäß § 38 Abs. 1 UGB entgegensteht (vgl. *Brugger in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴, § 38, Rz 124 sowie *Brugger*, Unternehmenserwerb², Rz 13.45 und 13.111). Eine solche Höchstpersönlichkeit hat wiederum das Zustimmungserfordernis und damit im Ergebnis jenes einer Dreiparteieneinigung zur Folge. Im Lichte dessen sieht im Übrigen auch Punkt 5.2. des Unternehmenskaufvertrages vor, dass sich die Veräußerin vor dem Datum des Closing bemüht, die Zustimmung der Bestandgeberin zur Übertragung der „Leasingverträge“ (damit ist ua. der Pachtvertrag vom 22.11.2013 angesprochen) zu erwirken und sich verpflichtet die entsprechenden Übertragungsverträge für die Übertragung der Leasingverträge vor dem Closing zu unterzeichnen.

Auch unter Berücksichtigung dieser Umstände ergibt sich daher, dass zwischen der Veräußerin, der Bestandgeberin und der Bf. eine rechtsgeschäftliche Einigung über die Vertragsübernahme stattgefunden hat und diese mit der gegenständlichen Ergänzungsvereinbarung beurkundet wurde (vgl. auch BFG 29.8.2019, RV/7105483/2016).

3.1.4. Vorschreibung und Bemessung der Gebühr

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Abs. 6 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühren zur ungeteilten Hand verpflichtet. Da die Bf. gemäß Punkt 4.2. der Ergänzungsvereinbarung die Gebühr im vertraglichen Innenverhältnis trägt und kein sachgerechter Grund vorliegt, von dieser Vereinbarung abzuweichen, erweist sich die Vorschreibung der Gebühr ihr gegenüber als ermessenskonform (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0028, mwN).

Die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum „Wert“, von dem die Gebühr von Bestandverträgen zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich die Bestandnehmerin verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (zB VwGH 27.2.2025, Ra 2023/16/0113; 19.12.2017, Ra 2017/16/0091).

Der Bf. wurde als neuer Bestandnehmerin die gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von der Veräußerin (als ehemaliger Bestandnehmerin) übertragen. Sie ist daher nach dem Pachtvertrag verpflichtet, den höheren Betrag von Mindestzins und Umsatzzins („Jahreszins“) sowie die vereinbarten Nebenkosten zu leisten, um an das Gebrauchsrecht an der Bestandsache zu gelangen.

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

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Sowohl die Höhe der gegenständlich vereinbarten umsatzabhängigen Pacht als auch die Höhe der Betriebs- und Nebenkosten sind ungewiss bzw. schwanken. Da gegenständlich bereits auf tatsächliche Umstände, nämlich auf die von der Veräußerin (als ehemaliger Bestandnehmerin) im Jahr 2015 für denselben Geschäftsbetrieb an die Bestandgeberin geleistete Umsatzpacht (iHv € 106.096,24), die geleisteten Betriebs- und Werbekosten (iHv € 46.474,31) sowie die geleisteten Versicherungskosten (iHv € 525,85), zurückgegriffen werden konnte, war die Summe dieser Zahlungen iHv € 153.096,13 zum Entstehen der Steuerschuld als durchschnittlicher Jahreswert für die Bemessung der Gebühr heranzuziehen.

Da der Bf. die gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von der Veräußerin übertragen und im Rahmen der Ergänzungsvereinbarung weder der Neubeginn der im

Pachtvertrag ursprünglich vorgesehenen fünfjährigen Vertragslaufzeit noch eine sonstige Änderung der Vertragsdauer vereinbart wurde, bestand die für die Berechnung des Werts maßgebliche Vertragsdauer aus der zum vereinbarten Stichtag der Vertragsübernahme am 1.4.2016 verbleibenden Restlaufzeit.

Der Pachtvertrag hat am 26.3.2014 für die Dauer von fünf Jahren zu laufen begonnen. Die Restlaufzeit zum vereinbarten Stichtag der Vertragsübernahme am 1.4.2016 betrug daher noch 35 Monate und 25 Tage (von 1.4.2016 bis 25.3.2019). Die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Berechnung des Wertes anhand der zwischen der Bestandgeberin und der Veräußerin vereinbarten bestimmten Dauer von fünf Jahren erweist sich daher als unrichtig. Der Wert iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG war anhand einer bestimmten Dauer von 35 Monaten und 25 Tagen zu berechnen.

Die Bemessungsgrundlage der Gebühr errechnet sich somit wie folgt:

- Wert für 35 Monate: durchschnittl. Jahreswert iHv € 153.096,13 / 12 Monate x 35 Monate = € 446.530,38.
- Wert für 25 Tage: durchschnittl. Jahreswert iHv € 153.096,13 / 365 Tage x 25 Tage = € 10.486,04.
- Gesamtwert für die Dauer von 35 Monaten und 25 Tagen: € 446.530,38 + € 10.486,04 = € 457.016,42.

Daraus ergibt sich die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG für die gegenständliche Ergänzungsvereinbarung iHv € 4.570,16 (1% von € 457.016,42).

Der angefochtene Bescheid war somit spruchgemäß abzuändern.

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 entscheidungswesentliche Frage, ob mit gegenständlicher Ergänzungsvereinbarung eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme oder bloß die Beurkundung einer gesetzlichen Rechtsfolge vorliegt, war anhand der Umstände des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Die vertretbare Auslegung einer Urkunde geht aber 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 8.11.2021, Ra 2019/16/0193, mwN). Dies trifft auf gegenständliches Verfahren zu.

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 21. Mai 2026