



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0731-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 7. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 28. September 2004 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren nach der am 31. Jänner 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin als Bestandnehmerin und die P-KG als Bestandgeberin schlossen am 3.5.2002 bzw. 29.5.2002 einen Bestandvertrag, dessen maßgebliche Punkte lauten:

§ 1 Bestandgegenstand

Der Bestandgeber gibt in Bestand und der Bestandnehmer nimmt in Bestand in der P ein Geschäftslokal in der oberen Verkaufsebene im Ausmaß von rund 551 m² sowie 50 % der Flächen für Stiege, Lift und Vorraum in der oberen Verkaufsebene zur gemeinsamen Benützung mit der Firma V (Gesamtfläche: 28 m², 50 % der Fläche: 14 m²) sowie eine Fläche im zweiten Obergeschoß im Ausmaß von rund 85 m², somit insgesamt im Ausmaß von rund 650 m², wie es im beiliegenden Plan, Beilage ./A, durch eine rote Umrandung gekennzeichnet ist.

§ 3 Vorläufige und endgültige Bestandflächen und Ausstattung

1. Alle in diesem Vertrag genannten Flächenangaben sind nach den derzeitigen Plänen erstellt. Für die Berechnung des Bestandentgeltes werden die Flächen laut den endgültigen Bestandplänen zum Zeitpunkt der Übergabe herangezogen.

Der Bestandnehmer erklärt, dass durch den Bestandplan, Beilage ./A, und die Baubeschreibung, Beilage ./B, der Bestandgegenstand hinreichend spezifiziert ist und verzichtet daher aus diesem Titel gegenüber dem Bestandgeber Ansprüche (wie insbesondere Schadenersatzansprüche und Gewährleistungsansprüche) geltend zu machen.

2. Wenn es im Rahmen der Gesamtplanung oder aus Gründen der Baudurchführung bzw. aufgrund behördlicher Auflagen notwendig ist, kann der Bestandgeber bis zur Übergabe des Bestandobjektes Änderungen vornehmen, was der Bestandnehmer zustimmend zur Kenntnis nimmt, soweit es sich nicht um wesentliche Änderungen handelt.

Maßänderungen der vorläufigen Bestandpläne bis zu 3 % werden vom Bestandnehmer akzeptiert.

Darüber hinausgehende Änderungen bedürfen der Zustimmung des Bestandnehmers.

Die Beilage ./A und Beilage ./B werden im Falle von Änderungen bei Übergabe des Bestandgegenstandes durch einen endgültigen Bestandplan und eine endgültige Baubeschreibung ersetzt. Die Beilagen A und B und im Falle deren Änderung deren Neufassung bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages und sind für alle Ansprüche und Verpflichtungen aus diesem Vertrag maßgeblich.

3. Die Höhe des Hauptbestandzinses und der Betriebskostenschlüssel werden bis zum Vorliegen der Bestandpläne, mit denen sie endgültig festgelegt werden, nach den jeweils aktuellen Plänen ermittelt.

§ 5 Übergabe des Bestandgegenstandes

1. Die Übergabe des Bestandgegenstandes erfolgt frühestens am 1. August 2003 und spätestens am 30. September 2004. Den tatsächlichen Übergabetermin innerhalb der Gleitklausel hat der Bestandgeber dem Bestandnehmer 8 Wochen vorher schriftlich bekannt zu geben.

2. Mit der Übergabe beginnt das Bestandverhältnis. Die Verpflichtung zur Bezahlung des Bestandentgeltes beginnt erst im ersten vollen Monat nach Übergabe des Bestandentgeltes.

....

§ 7 Bestandnahmezeit

1.

2. Das Bestandverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

§ 9 Entgelt

1. Das Entgelt für die Überlassung des Bestandobjektes setzt sich aus dem Baukostenzuschuss, dem Hauptbestandzins, und den Nebenkosten zusammen.

2. Zum Entgelt verpflichtet sich der Bestandgeber die darauf entfallende Umsatzsteuer in der jeweils vom Gesetzgeber festgelegten Höhe zu bezahlen.

§ 11: Hauptbestandzins

1. Der Hauptbestandzins für das Bestandobjekt ist vorrangig umsatzorientiert.

Dieser umsatzorientierte Hauptbestandzins ist zu bezahlen, wenn er höher ist als der im Absatz (4) vereinbarte Mindesthauptbestandzins.

4. Der Mindesthauptbestandzins für den in § 1 Absatz (1) angeführten Bestandgegenstand beträgt für die Fläche in der oberen Verkaufsebene im Ausmaß von rund 565 m² monatlich 29,00 €/m² vom 1. bis 12. Monat ab Bestandbeginn, monatlich 31,30 €/m² vom 13. bis 24. Monat ab Bestandbeginn, monatlich 34,20 €/m² ab dem 25. Monat ab Bestandbeginn sowie für die Fläche im zweiten Obergeschoß im Ausmaß von rund 100 m² monatlich jeweils 50 % des zum jeweiligen Zeitpunkt aktuellen Bestandzins für die Fläche in der oberen Verkaufsebene, wobei diese Fläche in die Umsatzbestandzinsberechnung nicht einbezogen wird jeweils zuzüglich Umsatzsteuer und ist bis jeweils bis zum Fünften eines jeden Monats im voraus fällig.

§ 13 Nebenkosten

....

§ 15 Abrechnung

....

2. Vom Übergabetermin bis zum Vorliegen der ersten Jahresabrechnung wird für die Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben monatlich ein Betrag von 4,50 €/m², der Werbekostenbeitrag, sowie der vereinbarte Mindestbestandzins, jeweils zuzüglich Mehrwertsteuer, als Pauschale eingehoben.

§ 34 Aufschiebende Bedingung

Dieser Bestandvertrag erfolgt unter der aufschiebenden Bedingung, dass das Geschäftslokal "V" auf eine andere Bestandfläche (derzeit Geschäftslokale "I" und "B") übersiedelt und diese Bestandfläche in der oberen Verkaufsebene der PlusCity bis spätestens 30. September zurückgestellt wird. Der Bestandgeber wird den Bestandnehmer vom Wegfall der aufschiebenden Bedingung unverzüglich, spätestens jedoch 8 Wochen vor der Übergabe, schriftlich informieren.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 3.7.2003 die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 10.977,54 € fest; die Vorschreibung wurde rechtskräftig.

Am 13.2.2004 schlossen die beiden Vertragsteile eine Ergänzungsvereinbarung zum Bestandvertrag vom 29.5.2002, welche (wörtlich) lautet:

Der Bestandvertrag vom 29.5.2002 wird wie folgt geändert:

§ 1 Bestandgegenstand

wird wie folgt abgeändert:

(1) Der Bestandgeber gibt in Bestand und der Bestandnehmer nimmt in Bestand in der P eine Geschäftsfläche in der unteren Verkaufsebene im Ausmaß von rund 950 m² sowie eine Fläche

im Untergeschoß im Ausmaß von rd. 110 m², somit im Ausmaß von rd. 1060 m², wie es im beiliegenden Plan (Blg./A) rot schraffiert gekennzeichnet ist.

(2) bleibt unverändert

§ 11 Hauptbestandzins

wird wie folgt abgeändert:

(1) – (3) bleiben unverändert

(4) Der Mindesthauptbestandzins für den in § 1 Absatz (1) angeführten gesamten Bestandgegenstand beträgt für die Fläche in der unteren Verkaufsebene im Ausmaß von rd. 950 m²

monatlich 20,00 €/m² ab dem 1. Geschäftsjahr (1. – 12. Monat)

sowie monatlich 22,00 €/m² ab dem 2. Geschäftsjahr (13. – 24. Monat)

sowie monatlich 24,00 €/m² ab dem 3. Geschäftsjahr (25. – 36. Monat)

sowie monatlich 26,00 €/m² ab dem 4. Geschäftsjahr (ab 37. Monat)

sowie für die Fläche im Untergeschoß im Ausmaß von rd. 110 m² monatlich 7,00 €/m² jeweils zuzüglich Umsatzsteuer.

Sonstige Bedingungen:

Eine Liftverbindung (Lastenlift) zwischen der unteren Verkaufsebene und dem Untergeschoß wird vom Bestandgeber errichtet.

Rechte und Pflichten:

Im Übrigen, soweit mit dieser Ergänzungsvereinbarung keine neuen Regelungen getroffen werden, bleibt der Bestandsvertrag vom 29.5.2002 mit sämtlichen Rechten und Pflichten unverändert und vollinhaltlich bestehen.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG fest, wobei es den Abschluss eines neuen Bestandvertrages annahm.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Es handle sich nur um einen Nachtrag; der ursprüngliche Mietvertrag wurde bereits entsprechend "versteuert".

§ 3 Punkt 1 laute: Alle in diesem Vertrag genannten Flächenangaben sind nach den derzeitigen Plänen erstellt. Für die Berechnung des Bestandentgeltes werden die Flächen laut den endgültigen Bestandplänen zum Zeitpunkt der Übergabe herangezogen.

Punkt 2, 1. Absatz laute: Wenn es im Rahmen der Gesamtplanung oder aus Gründen der Baudurchführung bzw. aufgrund behördlicher Auflagen notwendig ist, kann der Bestandgeber bis zur Übergabe des Bestandobjektes Änderungen vornehmen, was der Bestandnehmer zustimmend zur Kenntnis nimmt, soweit es sich nicht um wesentliche Änderungen handelt.

Abs. 5 laute: Die Beilage A und Beilage B werden im Falle von Änderungen bei Übergabe des Bestandgegenstandes durch einen endgültigen Bestandplan und eine endgültige Baubeschreibung ersetzt. Die Beilagen A und B und im Falle deren Änderungen deren Neufassung bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages und sind für alle Ansprüche und Verpflichtungen aus diesem Vertrag maßgeblich.

Aus dem Bestandvertrag sei ersichtlich, dass es sich beim Vertragsabschluss um keine endgültige Bestandfläche handle. Die Bestandfläche von insgesamt 650 m² sei nie übernommen worden und wurde durch den endgültigen Bestandplan ersetzt. Laut Bestandvertrag wäre eine Ergänzungsvereinbarung nicht abzuschließen gewesen, sondern nur ein endgültiger Bestandplan. Die übernommene Bestandfläche von rund 1060 m² entspreche dem endgültigen Bestandplan und es sei daher nur mehr ein Differenzbetrag zu "vergebühren".

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab; die Anwendbarkeit des § 21 GebG wurde verneint, weil keine Änderung des Bestandgegenstandes dem Umfang nach erfolgt sei, sondern andere Flächen in Bestand genommen wurden.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird das bisherige Berufungsbegehren aufrecht erhalten und ergänzt:

Mit der gegenständlichen Ergänzungsvereinbarung vom 13.2.2004 sei die Bestandfläche endgültig konkretisiert worden. Die entsprechenden Vertragsbestimmungen im Bestandvertrag vom 29.5.2002 hätten betreffend die Lage des Bestandobjektes keine endgültige Festlegung enthalten und diese Regelung vorgesehen. Damit sei klargestellt worden, dass kein neuer Bestandvertrag vorliege, sondern nur die endgültige Festlegung der Bestandfläche.

In der am 31. Jänner 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: Für die Vermietung bzw. Verpachtung in einem modernen Einkaufszentrum ist es erforderlich, auf wirtschaftliche Gegebenheiten und auf einen Wechsel der jeweiligen Bestandnehmer dadurch zu reagieren, dass Bestandobjekte im Einvernehmen mit den Bestandnehmern innerhalb des Einkaufszentrums verändert bzw. verschoben werden können. Eine solche Veränderung umfasst nicht nur innerhalb einer Geschäftsebene die Verlegung an eine andere Position sondern unter Umständen auch eine Verlegung innerhalb einzelner Geschoße. Darüber hinaus hat sich auch gezeigt, dass etwa Bestandnehmer berechtigte Kündigungen beeinspruchen und es dadurch zu Verzögerungen kommt, was ebenfalls das Erfordernis mit sich bringt, dass dann, wenn Erwartungen hinsichtlich des Freiwerdens einzelner Bestandobjekte nicht eintreten der Bestandgeber berechtigt sein muss, auf diese Gegebenheiten zu reagieren und im Einvernehmen mit dem Bestandnehmer die

Bestandgegenstände selbst von der Lokalität her zu verändern.

Genau auf diese Bedingungen bzw. Erfordernisse wurde im ursprünglichen Bestandvertrag abgestellt und ausdrücklich festgehalten, dass sich die endgültige Definierung des Bestandobjektes nach den endgültigen Plänen bzw. Ausstattungsrichtlinien definieren wird. Wir stehen daher nach wie vor auf dem Standpunkt, dass zu vergebühren sein wird nur die Differenz hinsichtlich des ursprünglich bereits vergebührten Bestandobjektes zum nunmehrigen Ausmaß und ist uns ein Abstellen dahingehend, dass ein neues Bestandobjekt deshalb vorliegen soll, weil auch vom Untergeschoß auf das Obergeschoß gewechselt wurde bzw. umgekehrt im Hinblick auf die Ausgestaltung eines mehrstöckigen modernen Einkaufszentrums nicht nachvollziehbar.

Die Frau Amtsvertreterin verweist auf die §§ 1 – Bestandgegenstand, 3 – vorläufige und endgültige Bestandflächen und Ausstattung sowie auf § 11 – Bestandzins und § 34 – aufschiebende Bedingung – des Vertrages und gibt dazu an, dass der Bestandgegenstand und der Hauptbestandzins ausreichend determiniert sind. Daher kann die Ergänzungsvereinbarung nicht als Zusatz bzw. Nachtrag zum ersten Bestandvertrag gewertet werden, sondern unterliegt als selbständiges Rechtsgeschäft der Gebühr. Die in § 34 des Vertrages gesetzte Bedingung ist für die Bemessung der Gebühr ohne Bedeutung.

Der Vertreter der Berufungswerberin führt weiter aus: Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände, wie Erweiterung der PlusCity, Wechsel der Bestandnehmer, aber auch im Interesse der Rechtssicherheit sowohl der Bestandgeberin als auch der Bestandnehmer wurde die Vertragsgestaltung wie im vorliegenden Fall gemacht. Ein Unternehmer würde niemals, unter Umständen bereits lange Zeit vor dem tatsächlichen Bezug des Verkaufslokales, einen Bestandvertrag abschließen, ohne entsprechende Sicherheiten zu haben. Natürlich ist eine einvernehmliche Änderung des Bestandobjektes möglich, das betrifft sowohl die Verlegung in geringem Umfang, soweit es um einige Quadratmeter geht, als auch Verlegungen selbst auf ein anderes Verkaufsgeschoß.

Für uns ist der erste Bestandvertrag eine Art Rahmenvertrag und die Vertragsbestimmungen ermöglichen eben die Änderungen, was in § 3, Punkt 2., letzter Absatz und Punkt 3. ausdrücklich so festgehalten ist. Erst wenn der Bestandgegenstand endgültig feststeht, werden der endgültige Bestandplan und der endgültige Bestandzins festgelegt. Insofern ist für uns der Bestandgegenstand wie im ersten Vertrag noch nicht ausreichend umschrieben und daher ist die Ergänzungsvereinbarung allenfalls nur im Umfang der Änderung gebührenpflichtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand der Gebühren im Sinne des III. Abschnittes des GebG sind die in § 33 dieses Gesetzes aufgezählten Rechtsgeschäfte. Die Beurkundung des Rechtsgeschäftes ist lediglich eine Bedingung für die Gebührenpflicht. Die Gebührenpflicht setzt daher ein gültig zu Stande gekommenes Rechtsgeschäft voraus; diese Frage ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu lösen. Nach diesen Grundsätzen ist für das Zustandekommen eines Vertrages die Einigung der Vertragsteile über den Vertragsinhalt und die ausdrückliche oder stillschweigende Erklärung des Abschlusswillens erforderlich.

Ein Mietvertrag kommt als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zustande, dass ein bestimmter (bestimmbarer) Mietgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbarer) Mietzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen wird.

§ 1056 ABGB ist als Grundlage einer allgemeinen Regelung der Leistungsbestimmung durch einen Vertragspartner oder einen Dritten anzusehen (OGH v. 1.10.1985, 5 Ob 66/85). In diesem Erkenntnis bringt auch der OGH zum Ausdruck, dass in einem Fall, in welchem die Bestimmung der genauen Größe des Mietgegenstandes nicht der schrankenlosen Willkür eines Vertragsteiles überlassen ist, sondern (wie im vorliegenden Fall in Vertragspunkt § 1 – Bestandgegenstand) hinreichend beschrieben ist, von der erforderlichen Einigung über den Mietgegenstand und damit vom Zustandekommen des Mietvertrages auszugehen ist.

Nach dem im § 17 Abs. 1 GebG festgelegten Urkundenprinzip ist allein der Inhalt der Urkunde für die Festsetzung der Rechtsgebühr maßgebend. Das Rechtsgeschäft unterliegt also der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührentfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zugrunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde auch nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist (VwGH v. 14.11.1996, 95/16/0278).

Mündliche Vereinbarungen müssen daher bei der Gebührenbemessung unberücksichtigt bleiben, wenn sie nicht in den der Gebühr unterliegenden Vertrag aufgenommen worden sind (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 23. Mai 1985, Slg. 5982/F; Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz² § 17 Rdn 4; Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz §§ 15 bis 18 B V 1).

Der Bestandgegenstand ist in den Punkten §§ 1 und 3 im Vertrag vom 29.5.2002 geregelt. Auch wenn § 3 des Vertrages den Ersatz des vorläufigen Bestandplanes und der Baubeschreibung durch eine endgültige vorsieht, kann diese Regelung nicht dahingehend gedeutet werden, dass beispielsweise die Verkaufsebene oder das Ausmaß in einem derartigen Umfang geändert werden können, sondern nur in dem schriftlich vereinbarten

Umfang. Dem steht nicht entgegen, dass zwischen den Vertragsteilen im Rahmen der Privatautonomie einvernehmlich (beinahe) jede Vertragsänderung zulässig ist – allerdings mit den gesetzlich vorgesehenen (abgabenrechtlichen) Folgen.

§ 21 GebG lautet: 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 im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ist in unmissverständlicher Weise zu entnehmen, dass ein "Zusatz oder Nachtrag" im Zusammenhang mit einem in einer Urkunde festgehaltenen Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Dies entspricht auch dem Sinngehalt der Begriffe "Zusatz oder Nachtrag", weil diese Bezeichnungen nur jenen Vereinbarungen zukommen, die eine andere Vereinbarung (in Teilbereichen) abändern (oder verlängern), nicht aber, für sich betrachtet, ein eigenes Rechtsgeschäft begründen.

Diese Bestimmung regelt die Änderung des bereits beurkundeten Rechtsgeschäftes, wobei die Identität des Rechtsgeschäftes erhalten bleibt. So muss bei einem Bestandvertrag die Identität des Bestandgegenstandes vorliegen (VwGH v. 29.7.2004, 2004/16/0075). Außerdem darf durch den Zusatz oder Nachtrag das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufgehoben oder ersetzt werden (VwGH v. 27.9.1977, 2610/76).

Die in § 34 des Vertrages angeführte aufschiebende Bedingung ist gemäß § 17 Abs. 4 GebG auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss.

Was das – unstrittige – Vorbringen in Bezug auf den Sachverhalt in der mündlichen Verhandlung betrifft, so ist auszuführen, dass die kaufmännisch-wirtschaftlichen Überlegungen bei Vertragsabschluss bei der Gebührenbemessung keine Berücksichtigung finden können, da, wie bereits ausgeführt, gemäß § 17 Abs. 1 GebG der Urkundeninhalt für die Abgabenberechnung maßgeblich ist. Die Berufungsbehörde kommt unter Berücksichtigung aller Umstände zum Ergebnis, dass die Ergänzungsvereinbarung vom 13.2.2004 nicht als Zusatz oder Nachtrag im Sinne des § 21 GebG anzusehen ist, sondern als selbstständiger gebührenpflichtiger Bestandvertrag, welcher für sich der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegt.

Linz, am 7. Februar 2006