



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Michael Kühne, Arbeiterkammer, und Mag. Tino Ricker, Landwirtschaftskammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bf, vertreten durch BDO Tschofen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungskanzlei, 6800 Feldkirch, Gallmiststraße 17, vom 13. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehendt, vom 13. Mai 2003, ErfNr 302.176/2003, betreffend Rechtsgebühr nach der am 13. Jänner 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin hat mit Abtretungsvertrag vom 23.9.1998 die gesamten Geschäftsanteile an der G erworben. Nach diesem Beteiligungserwerb wurde auf Grundlage des Sacheinlagevertrages vom 28.9.1998 der operative Betrieb der Berufungsführerin nach Art III UmGrStG rückwirkend auf den 31.12.1997 unter Zurückbehaltung aller Grundstücke und aller Bestand-, Leasing- und Baurechte an Grundstücken in die G eingebracht.

Mit Bestandvertrag vom 28.9.1998 hat die Berufungsführerin die in ihrem Eigentum zurückbehaltenen Grundstücke und die von ihr auf Grund von Bestand-, Leasingverträgen oder Baurechten genutzten Liegenschaften an die G vermietet. Punkt III. und IV. des Bestandvertrages lauten:

III.

Beginn und Dauer des Bestandverhältnisses

(1) Das Vertragsverhältnis beginnt am 28. September 1998 und wird auf die Dauer von drei Monaten und drei Tagen (bis zum 31. Dezember 1998) abgeschlossen. Wird das Bestandverhältnis nach Ablauf dieser Frist fortgesetzt, so verlängert es sich jeweils um ein weiteres Jahr. Es kann dann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zum Ende des Geschäftsjahres (31. Dezember) aufgekündigt werden.

(2) Nach § 18 Abs 3 letzter Satz UmgrStG wird dieses Bestandverhältnis für umgründungssteuerliche Zwecke auf den 31.12.1997 [...] rückbezogen. Für den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 28. September 1998 wird nach Maßgabe des Abschnittes IV. dieses Vertrages eine rückwirkende Entgeltvereinbarung iSd § 18 Abs 3 letzter Satz UmgrStG abgeschlossen, sodaß durch diese Entgeltvereinbarung im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Verringerung des Sacheinlagewertes erfolgt.

(3) Die Bestandgeberin ist außerdem berechtigt, das Bestandverhältnis vorzeitig und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aufzulösen, wenn

- die Bestandnehmerin trotz schriftlicher Mahnung und Gewährung einer Nachfrist von 2 Wochen ihren Zahlungsverpflichtungen aus diesem Vertrag nicht nachkommt (§ 1118 ABGB)
- die Bestandnehmerin trotz schriftlicher Aufforderung in einem Verstoß gegen eine wesentliche Bestimmung dieses Vertrages oder eine daraus erfließende Norm oder gegen eine allfällige andere Vereinbarung beharrt.
- über das Vermögen der Bestandnehmerin ein Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird oder gegen diese mehr als zwei Exekutionsverfahren anhängig sind oder die Bestandnehmerin ihre Zahlungen einstellt;
- vom Bestandsobjekt oder Teilen hievon ein erheblich nachteiliger Gebrauch macht wird; ein nachteiliger Gebrauch liegt auch dann vor, wenn die Bestandnehmerin das Bestandsobjekt oder Teile hievon unberechtigt iSd Abschnittes VI. dieses Vertrages an Dritte weitergibt.

IV.

Bestandzins, Wertsicherung

(1) Der Bestandzins wird einvernehmlich mit monatlich S 3.107.100,00 (in Worten: Schilling dreimillioneneinhundertsiebtausendeinhundert) zuzüglich der jeweils geltenden gesetzlichen Mehrwertsteuer festgesetzt und von beiden Parteien als angemessen beurteilt. Die Ermittlung und Zusammensetzung des Bestandzins ergibt sich aus der als Anlage .1/1 angeschlossenen Aufstellung über die Flächenbewertung der einzelnen Standorte, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet.

(2) Der Bestandzins ist jeweils bis zum 5. eines jeden Monats im vorhinein auf ein von der Bestandgeberin namhaft zu machendes Bankkonto spesen- und abzugsfrei zu entrichten.

(3) In diesem Bestandzins sind die Betriebskosten nicht enthalten. Die Bestandnehmerin verpflichtet sich, die Betriebskosten je nach Vorschreibung direkt zu entrichten.

(4) Falls die Vertragsparteien schriftlich, mündlich oder konkludent dieses Bestandverhältnis nach Ablauf der Befristung iSd Abschnittes III. Absatz (1) dieses Vertrages fortsetzen, wird auch für das Kalenderjahr 1999 ein monatlicher Bestandzins von S 3.107.100,00 (in Worten: Schilling dreimillioneneinhundertsiebtausendeinhundert) zuzüglich der jeweils geltenden gesetzlichen Mehrwertsteuer vereinbart. Für die nachfolgenden Kalenderjahre gilt, sofern nichts abweichendes vereinbart wird, die folgende Regelung: der Bestandzins ist nach dem Verbraucherpreisindex VPI 1986 oder einem etwaigen Nachfolgeindex des Österreichischen Statistischen Zentralamtes wertgesichert. Ausgangsbasis ist der Monatsindex für September 1998. Der Bestandzins wird ab Jänner eines jeden Jahres für das gesamte Kalenderjahr in jenem Verhältnis und Ausmaß angepasst, in dem sich der Monatsindex für September des Vorjahres gegenüber dem Monatsindex für September 1998 verändert. Der Monatsindex für September des Vorjahres gilt in der Folge als Basis für die nächste Indexanpassung.

(5) Die Bestandgeberin ist berechtigt, die sich aus der Indexveränderung ergebenden Wertsicherungsbeträge von der Bestandnehmerin innerhalb der Verjährungsfrist auch rückwirkend zu fordern. Die Nichtberechnung bzw. Nichteinhebung gilt unabhängig von der Dauer nicht als Verzicht auf die Wertsicherungsbeträge.

Mit Bescheid vom 13.5.2003 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 in Höhe von 32.515,42 € vorgeschrieben.

In der Berufung vom 13.5.2003 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass im Abschnitt III. des Bestandvertrages vom 28.9.1998 ausdrücklich nur für umgründungssteuerliche Zwecke eine rückwirkende Entgeltvereinbarung iSd § 18 Abs 3 UmgrStG abgeschlossen und gleichzeitig im Vertrag festgestellt worden sei, dass mit dieser rückwirkenden Entgeltvereinbarung nur eine Verringerung des Sacheinlagewertes verbunden ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH seien rückwirkende Rechtsgeschäfte für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch besondere Vorschriften durchbrochen. Die Rückwirkung des § 18 Abs 3 und des § 13 UmgrStG gelte nur im Bereich der Gewinnermittlung und des Ertragsteuerrechts, eine gebührenrechtliche Rückwirkung sei mit diesen Vorschriften nicht verbunden. Auch das GebG enthalte keine besondere Vorschrift iSd ständigen VwGH-Judikatur, auf Grund welcher die rückwirkende Entgeltvereinbarung iSd § 18 Abs 3 UmgrStG gebührenrechtlich relevant wäre. Daher sei diese rückwirkende Vereinbarung gebührenrechtlich nicht anzuerkennen und irrelevant. Die Rückwirkung sei nicht zivilrechtlicher Natur, sondern beziehe sich auf das Rechnungswesen; sie bedeute damit aber auch, dass Gewinne und Verluste ab dem festgelegten Stichtag auf Rechnung der das Unternehmen aufnehmenden Gesellschaft gehen. Der zivilrechtliche Vermögensübergang finde aber trotz der Rückwirkungsfiktion erst zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages statt. Da die rückwirkende Entgeltvereinbarung iSd § 18 Abs 3 UmgrStG nur für das Rechnungswesen maßgebend, zivilrechtlich aber nicht wirksam sei, könne daraus kein Entgelt für die Bestandnahme dieser Liegenschaften abgeleitet werden. Im Zeitraum von Jänner bis September 1998 habe zwischen den Vertragspartnern dieses Bestandvertrages nachweislich kein Bestandverhältnis und keine Gebrauchsüberlassung der Bestandobjekte bestanden. Auch die mögliche Argumentation, dass der neunmonatige Rückwirkungszeitraum auf die verbleibenden 3 Monate umzulegen sei, entbehre jeder wirtschaftlichen Grundlage, und würde schlussendlich bedeuten, dass für die Vertragslaufzeit von 3 Monaten das Vierfache des angemessenen Entgelts zu leisten wäre. Tatsächlich bewirke diese rückwirkende Entgeltvereinbarung aber nur eine Verringerung des Einbringungsvermögens in der Form, dass das eingebrachte Vermögen um jenen Betrag verringert werde, der einem fiktiven Bestandzins der vergangenen 9 Monate entspreche. Nach herrschender Auffassung seien die Rechtsfolgen des § 18 Abs 3 und § 13 UmgrStG rein ertragsteuerrechtliche Rückwirkungsfiktionen. Die Vorschrift des § 18 Abs 3 UmgrStG bewirke nicht eine Rückbeziehung von Rechtsgeschäften, sondern ermögliche nur die rückbezogene

Berücksichtigung dieser Rechtsgeschäfte in der steuerlichen Gewinnermittlung. Im Bereich der Verkehrsteuern und Gebühren sowie im Zivilrecht fehle eine entsprechende Rückwirkungsfiktion. Die Behandlung des rückwirkend vereinbarten Entgelts als Betriebseinnahmen bei der einbringenden Gesellschaft sei nur eine ertragsteuerliche Fiktion, um die Verzerrung von ertragsteuerlichen Betriebsergebnissen zu verhindern. Auch der Wille der Vertragsparteien sei nicht auf eine bestandvertragsrechtlich relevante Rückwirkung gerichtet. Die rückwirkende Entgeltvereinbarung sei ausdrücklich auf die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion des § 18 Abs 3 UmgrStG und damit auf die ertragsteuerliche Fiktion der Teilung des steuerlichen Erfolges zwischen der einbringenden und der aufnehmenden Gesellschaft beschränkt.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Auch das Finanzamt gehe davon aus, dass ein zivilrechtlich wirksames Rechtsgeschäft (Bestandvertrag) erst für die Zukunft abgeschlossen worden sei und nicht rückwirkend ein Bestandvertrag (ab Einbringungsstichtag) vorliege. Demzufolge sei als wiederkehrende Leistung auch nur der Wert der zukünftigen Mieten (im gegebenen Fall 3 Monate) anzusetzen. Darüber hinaus habe die Bestandnehmerin im Bestandvertrag aber nicht nur zur Darstellung umgründungssteuerlicher Folgen „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Verringerung des Scheinlagewertes“ dargestellt, sondern ausdrücklich ein zusätzliches Entgelt vereinbart, das dem 9-monatigen Bestandzins entspreche. Der Gesamtbetrag, den die Bestandnehmerin daher vereinbarungsgemäß zur Erlangung der Nutzung des Bestandvermögens zu erbringen verpflichtet sei, entspreche damit in Summe dem 12-fachen Monatsentgelt. Die Vereinbarung sei in dem gemäß § 17 Abs 1 GebG maßgeblichen Vertragspunkt III. auch ausdrücklich als Entgelt erfolgt, lediglich als wirtschaftliche Betrachtungsweise werde die Verminderung des Sacheinlagewertes angesprochen. Das ändere aber nichts an der zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung, zusätzlich zu dem laufenden Entgelt ein Entgelt zu leisten, das dem 9-fachen Monatsentgelt entspreche. Was die wirksame zivilrechtlich zulässige Entgeltvereinbarung betreffe, sei nach Ansicht des Finanzamtes zu beachten, dass auch Verträge über die Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, erst ertragssteuerwirksam seien, wenn sowohl der Einbringungsvertrag als auch die spezielle vertragliche Vereinbarung abgeschlossen seien. Davon abweichend seien Verträge über die Nutzungsüberlassung von Anlagevermögen, welches im Zuge der Einbringung nach § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten wurde, ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag ertragssteuerwirksam, wenn die Entgeltvereinbarung nachweislich am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getroffen werde. Die Entgeltvereinbarung sei ebenfalls nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu beurteilen. Unbestritten sei daher, dass das Rechtsverhältnis, nämlich der Bestandvertrag erst nach Vereinbarung iZm der Einbringung abgeschlossen worden sei und das

Bestandverhältnis nur in die Zukunft wirke. Dennoch werde für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt vereinbart, das, um ertragsteuerlich schon ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag wirksam zu sein, von den Beteiligten als Entgelt vereinbart sein müsse. Die Maßgeblichkeit einer tatsächlich vorliegenden Entgeltvereinbarung – wie auch immer diese „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ gesehen werde – ergebe sich daher aus dem Gesetz selbst, konkret aus § 18 Abs 3 UmgrStG. Daher könne nicht eingewendet werden, die Entgeltvereinbarung wäre zivilrechtlich unwirksam. Vielmehr setze die ertragsteuerliche Berücksichtigung iSd § 18 Abs 3 UmgrStG eine wirksame zwischen den Parteien abgeschlossene Entgeltvereinbarung voraus, da dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, er mache unwirksame Vereinbarungen zum Maßstab einer Besteuerung. Eine nicht wirksame Entgeltvereinbarung wäre vielmehr auch ertragsteuerlich unwirksam. Mit dem wirksamen Abschluss der Entgeltvereinbarung iSd § 18 Abs 3 UmgrStG werde für den Bestandvertrag neben dem laufenden zukünftigen Entgelt, ein Entgelt vereinbart, das nicht als Vermögen der einbringenden Gesellschaft zurückbehalten wurde, sondern dieser als Nutzungsentgelt zukomme und andererseits bei der aufnehmenden Gesellschaft Nutzungsentgelt darstelle. Nach den allgemeinen Grundsätzen des Gebührenrechtes zählten zum Wert, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Dieser Wert mache aber entgegen dem Berufungsvorbringen in Summe das 12-fache des Monatsentgeltes aus.

Im Vorlageantrag vom 8.10.2003 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen ergänzend vor, dass sich die steuerrechtliche Rückwirkung ausschließlich auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung beziehe. Sie bewirke, dass die im Rückwirkungszeitraum beim Einbringenden eingetretenen Geschäftsfälle und sonstigen Vermögensänderungen rückwirkend der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet würden. Mit der Rückbeziehung von Rechtsgeschäften, die die übernehmende Körperschaft mit dem Einbringenden abschließe, habe dies nichts zu tun. Die Rückbeziehung scheitere bereits an dem allgemeinen Grundsatz der Unbeachtlichkeit rückwirkender Verträge. Die Behauptung der belangten Behörde, dem Gesetzgeber könne man nicht unterstellen, dass dieser eine unwirksame Vereinbarung zum Maßstab einer Besteuerung mache, sei unzutreffend. Das Argument der belangten Behörde, dass der neunmonatige Rückwirkungszeitraum auf die verbleibenden 3 Monate umzulegen sei, entbehre jeder zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Grundlage und würde konsequenterweise bedeuten, dass für die Vertragslaufzeit von 3 Monaten das Vierfache des angemessenen Entgeltes zu leisten wäre und damit eine dem Fremdverhaltensgrundsatz nicht standhaltende Gegenleistung vorliege. Die rückwirkende Entgeltvereinbarung sei nicht auf die künftige Inbestandnahme gerichtet und basiere lediglich auf rein ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktionen des UmgrStG. Zivilrechtlich bewirke diese rückwirkende Entgeltvereinbarung nur eine Verringerung des Einbringungsvermögens in der

Form, dass das eingebrachte Vermögen um jenen Betrag verringert werde, der einem fiktiven Bestandzins der vergangenen neun Monate entspreche. Im Zeitpunkt der Einbringung sei kein Entgelt für die Bestandnahme im Rückwirkungszeitraum vereinbart, zumal die rückwirkende Bestandnahme faktisch und rechtlich nicht möglich sei. Ohne diese ertragsteuerlichen Rückwirkungsfiktionen des UmgrStG hätten nur Entnahmen durchgeführt werden können, die zwar auch zu einer Verringerung des Einbringungsvermögens, aber zu einer Verzerrung der Betriebsergebnisse (die Bestandgeberin hätte den gesamten Jahresaufwand für die Bestandsobjekte zu tragen, aber nur den Bestandzins von 3 Monaten zur Verfügung) geführt hätten. Diese Verzerrung der Betriebsergebnisse soll durch die ertragsteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion des § 18 Abs 3 UmgrStG verhindert werden, ohne dass damit ein rechtliches oder faktisches Entgelt vereinbart worden sei. Es entspreche schließlich auch dem Wesen einer Fiktion, dass die Wirkungen dieser Fiktion (Rückwirkung des Rechtsgeschäftes und der damit verbundenen Entgeltvereinbarung) außerhalb des Fiktionsbereiches (Ertragsteuerrecht und Gewinnermittlung) keine rechtliche und faktische Relevanz habe. Auch der Bestandvertrag vom 29.9.1998 sei entsprechend dem Willen der Vertragsparteien nicht auf eine zivilrechtlich relevante Rückwirkung und auch nicht auf eine Entgeltvereinbarung für die Zukunft gerichtet. Vielmehr sei die rückwirkende Entgeltvereinbarung ausdrücklich und mehrfach auf die ertragsteuerrechtliche Fiktion der Teilung des steuerlichen Erfolges zwischen der Einbringenden und der aufnehmenden Gesellschaft beschränkt. Punkt III. des Bestandsvertrages vom 29.9.1998 laute wie folgt:

„Nach § 18 Abs 3 letzter Satz UmgrStG wird dieses Bestandverhältnis für umgründungssteuerliche Zwecke auf den 31.12.1997 [...] rückbezogen. Für den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 28. September 1998 wird nach Maßgabe des Abschnittes IV. dieses Vertrages eine rückwirkende Entgeltvereinbarung iSd § 18 Abs 3 letzter Satz UmgrStG abgeschlossen, sodaß durch diese Entgeltvereinbarung im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Verringerung des Sacheinlagewertes erfolgt.“

Auch § 18 Abs 3 UmgrStG setze eine Entgeltvereinbarung voraus, welche aber auf die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion beschränkt sei. Diese Entgeltvereinbarung gelte nur ertragsteuerrechtlich und nicht im Bereich des Zivil- und Gebührenrechts.

Nach § 17 Abs 1 GebG sei der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Entscheidend sei in aller Regel nur die zivilrechtliche Beurteilung. Zivilrechtlich liege aber weder ein rückwirkendes Bestandverhältnis noch eine rückwirkende Entgeltvereinbarung vor. Auch nach dem eindeutigen Vertragsinhalt sei die rückwirkende Entgeltvereinbarung nur im Bereich des Ertragsteuerrechts und der Gewinnermittlung wirksam und nicht als Entgelt für die tatsächliche Inbestandnahme der Liegenschaften ab dem 29.9.1998 zu betrachten. Eine Bestandvertragsgebühr könne daher nach dem Inhalt der Urkunde nicht anfallen. Aus diesen Gründen seien die Ausführungen der belangten Behörde nicht nachvollziehbar, wonach diese vertragliche Regelung nicht auf umgründungssteuerrechtliche Folgen beschränkt und die rückwirkende Entgeltvereinbarung

nach § 17 Abs 1 GebG als zusätzliches Entgelt für die künftige Bestandnahme zu betrachten sei. Die Entgeltvereinbarung im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Rückwirkungsfiction könne keine Bestandvertragsgebühr auslösen, weil die Gebührenpflicht zivilrechtlich ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft voraussetze. Die Bestandnahme im Rückwirkungszeitraum sei zivilrechtlich nicht wirksam und daher aus gebührenrechtlicher Sicht nicht relevant. Entscheidend sei nur das Zivilrecht, eine abweichende Beurteilung im Ertragsteuerrecht sei unbeachtlich. Die Bestandvertragsgebühr setze ein Entgelt für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache voraus. Die rückwirkende Entgeltvereinbarung sei nur für Zwecke des Ertragsteuerrechts und der Gewinnermittlung zur Vermeidung von Verzerrungen der Betriebsergebnisse zwischen der Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft geschlossen worden. Ein Entgelt für die faktische und zivilrechtliche Inbestandnahme dieser Liegenschaften liege daher nicht vor, so dass das rückwirkend vereinbarte Entgelt nicht zur Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr zähle.

Strittig ist, ob die belangte Behörde auch das rückwirkend vereinbarte Entgelt iSd § 18 Abs 3 UmgrStG in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einbeziehen kann.

In der am 13. Jänner 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung haben die Parteien ihre in der Berufung und im Vorlageantrag bzw in der Berufungsvorentscheidung vorgebrachten Argumente wiederholt, bekräftigt und erörtert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs 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, einer Gebühr nach dem Wert in Höhe von 1 vH. Gemäß Abs 2 zählen einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Unstrittig ist, dass der gegenständliche Bestandvertrag einer Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegt. Strittig ist lediglich ob die rückwirkende Entgeltvereinbarung in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr mit einzubeziehen ist.

Der Berufungsführerin ist zuzustimmen, dass rückwirkend vereinbarte Rechtsgeschäfte gebührenrechtlich nicht anzuerkennen sind. Der gegenständliche Bestandvertrag ist daher ausschließlich für die Zukunft geschlossen worden. Es liegt daher kein rückwirkender Bestandvertrag ab Einbringungsstichtag vor. Demzufolge ist als wiederkehrende Leistung nur der Wert der Miete vom 28.9.1998 bis zum 31.12.1998 anzusetzen.

Wesentlicher Bestandteil eines Bestandvertrages ist die Vereinbarung eines bestimmten (bestimmbaren) Preises, also eines Entgelts für die Gebrauchsüberlassung. Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist nach dem Wert des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestandsdauer. Zu dem Wert, nach dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Sache zu gelangen. Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

Aus Punkt III des Bestandvertrages geht hervor, dass das Bestandverhältnis am 28.9.1998 beginnt und bis zum 31.12.1998 abgeschlossen wird. Weiters geht aus Punkt III des Bestandvertrages hervor, dass das Bestandverhältnis für umgründungsteuerrechtliche Zwecke auf den 31.12.1997 rückbezogen wird und für den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 28.9.1998 eine rückwirkende Entgeltvereinbarung abgeschlossen wird, sodass durch diese Entgeltvereinbarung im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlagevertrages eine Verringerung des Sacheinlagewertes erfolgt. Daraus ergibt sich, dass sich die Bestandnehmerin zivilrechtlich verpflichtet hat, um das Bestandsrecht zu erlangen, ein zusätzliches Entgelt zu erbringen, das der Höhe nach dem fiktiven Bestandzins vom 1.1.1998 bis 28.9.1998 entspricht. Der Gesamtbetrag, den die Bestandnehmerin daher vereinbarungsgemäß zur Erlangung der Nutzung des Bestandvermögens zu erbringen verpflichtet ist, entspricht daher in Summe dem 12-fachen Monatsentgelt. Die Vereinbarung bezeichnet die zu erbringende Leistung in dem gemäß § 17 Abs 1 GebG maßgeblichen Vertragspunkt III. auch ausdrücklich als Entgelt. Es kann daher nicht in Zweifel gezogen werden, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Erlangung des Bestandsrechtes und der Zahlung des "rückwirkenden Bestandzinses" besteht. Den Ausführungen des Berufungsführers, wonach § 18 Abs 3 UmgrStG lediglich eine ertragssteuerliche Fiktion aufstelle, kann nicht gefolgt werden, da § 18 Abs 3 UmgrStG eine zivilrechtlich gültige Vereinbarung voraussetzt. Die Einbeziehung des "rückwirkenden Bestandzinses" in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG erfolgt daher zu recht. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.