

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin xyz über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Brauneis Klauser Prändl Rechtsanwälte GmbH, Bauernmarkt 2, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 000, Erf.Nr.111, betreffend Festsetzung der Rechtsgebühr, für das Anbot vom 27.05.2009 über einen zweiten Nachtrag zum Mietvertrag vom 29.05.2000, abgeschlossen zwischen der H AG Nfg.OEG und der Beschwerdeführerin, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Gebühr wird gemäß §§ 21 Gebührengesetz 1957,(GebG), 279 Abs.1 Bundesabgabenordnung,(BAO), mit Euro 10.554,36 festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig .

## Entscheidungsgründe

Am 29.Mai 2000 wurde zwischen der A. (fortan A genannt), als Mieter und der S., künftig HA.,( fortan HA genannt),der LN, (fortan LN genannt), sowie der HI., (fortan HI genannt), als Mieter, ein „Mietvertrag über gewerbliche Räume“ abgeschlossen.

In § 1(Vorbemerkungen) Punkt 1.1 wurde festgehalten, dass der Vermieter Eigentümer der Liegenschaft EZ 01, Grundbuch xxx B., Bezirksgericht Y. ist, die spätestens bei Gesamteröffnung des Gebäudes (*Verweis auf Punkt 1.2.des Vertrages*) eine grundbücherliche Gesamtfläche von 7.605,00 m<sup>2</sup> aufweisen wird:

Punkt 1.2 lautet wie folgt:

*„Der Vermieter errichtet auf der unter Punkt 1.1. genannten Liegenschaft ein Gebäude (im folgendem „Gebäude“) zum Betrieb eines multifunktionalen Zentrums (XY City-Bauteil 2).Auf den Nachbarliegenschaften der in Punkt 1.1. genannten Liegenschaften befindet sich das, unter der Bezeichnung „XY City“ betriebene Einkaufszentrum und Bürohaus.. Das Gebäude und dieses Einkaufszentrum und Bürohaus werden baulich verbunden und werden einen Gesamtkörperkomplex (im folgenden „Gesamtkörperkomplex) darstellen.“*

In Pukt 1.3 erklärt der Mieter seine Absicht in dem Gebäude gelegene Geschäftsräume zum Betrieb eines Sport-und Fitness-Centers anzumieten.

§2 (Mietabrede/Mietgegenstand) lautet in Punkt 2.1. wie folgt:

*„Der Vermieter vermietet an den Mieter und der Mieter mietet vom Vermieter die im 4. und 5. Obergeschosses des Gebäudes gelegenen, in den als Anlage 1a und 1b angeschlossenen Lageplänen grau unterlegt dargestellten Räumen und Flächen mit einer Netto-Nutzfläche gemäß ÖNORM B 1800 von ungefähr 5.000 m<sup>2</sup> (im folgendem Mietgegenstand). Vermietet ist nur der Innenraum des Mietgegenstandes.“*

In §5 (behördliche Genehmigungen) wird zu Punkt 5.5 festgehalten, dass auf diesen Mietvertrag hinsichtlich der Kündigungsschutzbestimmungen das Mietrechtsgesetz (derzeit §§ 29-36) in der geltenden Fassung Anwendung findet.

In § 6 (Mietzin) wird in den Punkten 6.2, 6.3 und 6.4 vereinbart, dass der Mietzins monatlich ATS 1.270,833,33 (Euro 92.355,06) exclusive Umsatzsteuer beträgt. Sollte die tatsächliche durch konkretes Aufmaß festgestellte, Nettonutzfläche des Mietgegenstandes mehr als 3 % kleiner als 5000m<sup>2</sup> sein, so ist der jährliche Mietzins gemäß Punkt 6.2. um den Betrag von ATS 3.050.- multipliziert mit der Differenz zwischen 5000m<sup>2</sup> und der tatsächlichen Netto-Nutzfläche in m<sup>2</sup> zu verringern. Weiters wird vereinbart, dass eine Anpassung nach oben nicht vorgesehen ist und dass der Mieter dem Vermieter zuzüglich zur Miete die jeweilige gesetzliche Umsatzsteuer zu bezahlen hat.

In Punkt 6.5 wird vereinbart, dass der Mietzins mit dem vom österreichischen statistischen Zentralamt veröffentlichen Verbraucherpreisindex 1996 (VPI 1996) wertgesichert ist. Bemessungsgrundlage ist die, für den Monat der Vertragsunterfertigung veröffentlichte, Indexzahl.

In § 7 (Betriebs- und Nebenkosten) wird unter Punkt 7.1 festgehalten, dass der Mieter die auf den Mietgegenstand entfallende Betriebs- und Nebenkosten trägt und sie dem Vermieter zu erstatten hat.

In Punkt 7.2a erklärt sich der Mieter damit einverstanden, alle anfallenden Versorgungsleistungen (Energie-Wärme-, Wasserversorgung, Telekommunikationsleistungen) vom Vermieter oder einem vom Vermieter bestimmten Anbieter zu beziehen, sofern und solange die Kosten nicht höher sind als die jeweils anwendbaren Tarife alternativer Versorger (z.B. Wienstrom) und diese alternativen Versorger diese Leistungen auch im Gebäude erbringen können.

In Punkt 7.3 wird vereinbart, dass der Anteil des Mieters an der betriebskostenrelevanten Gesamtnutzfläche des Gebäudes, auf Basis der bei Vertragsabschluss vorliegenden Projektkakulation, ca. 16% beträgt.

In Punkt 7.6. wird vereinbart, dass der Mieter sich an den Kosten für die Werbemaßnahmen des Vermieters für das Gebäude mit einem jährlichen Pauschalbeitrag von ATS 700.000.- zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer in gesetzlicher Höhe beteiligt bzw. dass dieser Pauschalbetrag unter sinngemäßer Anwendung des Punktes 6.5 dieses Mietvertrages wertgesichert ist.

Die belangte Behörde setzte für die Beurkundung dieses Vertrages mit mittlerweile rechtskräftigen Bescheid vom 22.08.2001 die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 mit S 613.800,00 fest. Die Bemessungsgrundlage im Betrage von S 61.380.000,00 ergab sich aus der Jahresmiete von S 15.250.000.- zuzüglich USt und den Betriebs-und Nebenkosten, geschätzt mit monatlich S 30 pro m<sup>2</sup> zuzüglich USt gemäß BGBl 242/1999 mal dem dreifachen Jahresbetrag, wegen der unbestimmten Vertragsdauer.

Zu diesem Mietvertrag wurde der erste Nachtrag am 13.12.2000 zwischen der A., als Vermieter, und der

- 1) HA, der
- 2) HE (fortan HE genannt) vormals LN, der
- 3) HI sowie
- 4) der D. (fortan D genannt), als als 100% ige Muttergesellschaft der HA), als Mieter, abgeschlossen.

Darin wird vereinbart, dass die unter 2) und 3) angeführten Vertragspartner aus dem Mietvertrag ausscheiden und dass deren Entlassung aus der Haftung für alle entstandenen und noch entstehenden Ansprüche, im Zusammenhang mit diesem Mietvertrag, erst dann schlagend wird, wenn der Vermieter von der HA die abstrakte Bankgarantie gemäß Punkt 4. dieser Vereinbarung und von der D. die abstrakte Garantie gemäß Punkt 5 dieser Vereinbarung erhalten hat.

Das, in diesem Verfahren in gebührenrechtlicher Hinsicht zu beurteilende, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführte Rechtsgeschäft, wurde am 27.05.2009 zwischen der H AG NfG OEG genannt, als Vermieter, und der E. (fortan E genannt), als Mieter, abgeschlossen.

Zunächst wird vereinbart, dass die Geschäftsteile der Mieterin der Bf. abgetreten werden und dass dieses Anbot über einen zweiten Nachtrag zum o.a. Mietvertrag erst mit der Abtretung sämtlicher Gesellschaftsanteile der Mieterin an die Bf. angenommen werden kann.

Weiters wird der künftig von der Mieterin zu entrichtende monatliche Hauptmietzinns im Betrage 18 Euro pro m<sup>2</sup> (= 18 x 5000= 90.000 Euro), zuzüglich der gesetzlichen USt fest geschrieben.

Dazu wird eine „Umsatzmiete“ in der Form vereinbart, dass- zusätzlich zum Hauptmietzins bei Veränderung des Jahresumsatzes des Fitnessclubs XY City um 5%- der Hauptmietzins um Euro 0,50 pro m<sup>2</sup> erhöht bzw. verringert wird; jedoch nicht über 27 Euro pro m<sup>2</sup> und nicht unter 18 Euro pro m<sup>2</sup>. Basis für den Jahresumsatz bildet der Betrag von Euro 3.403.000,00 des Geschäftsjahres 2007/2008.

Die Entrichtung der Betriebs-und Nebenkosten durch die Bf. wird -unter Berücksichtigung der Wertsicherung lt. Punkt 6.5. des Mietvertrages- mit Euro 6,5 pro m<sup>2</sup> vereinbart.

In Abänderung des Vertragspunktes 7.6. des Mietvertrages werden die Kosten für Werbemaßnahmen auf einen wertgesicherten Betrag von Euro 30.000,00 per Anno festgelegt.

Der anzuwendende Tarif für die Energiekosten wird von NE 7 auf NE 6 gemäß der, als Anhang angeschlossenen, Energiezusatzvereinbarung samt Tarifblatt geändert.

Die belangte Behörde bewertete diese Vereinbarung als neuerliche Beurkundung eines Bestandverhältnisses und setzte mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid, unter dem Betreff „*Anbot zum Mietvertrag Fitnessclub XY vom 27.Mai 2009 mit H. GmbH & CoKG*“ die Rechtsgeschäftsgebühr vorläufig gemäß §§ 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG, 200 Abs.1 BAO mit Euro 55.080,00 fest.

Die Bemessungsgrundlage im Gesamtbetrag von Euro 5.508.000,00 berechnete sie wie folgt: Mindestpacht: Euro 90.000,00 zuzüglich USt : Euro 18.000,00 + Betriebskosten: Euro 32.500,00+ Werbekosten Euro 2.500,00+ Energiekosten (geschätzt) Euro 10.000,00= Euro 153.000,00 pro Monat x 36 Monate

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin, (Bf.), durch ihre ausgewiesene Rechtsvertreterin, fristgerecht Berufung. Sie beantragte den bekämpften Bescheid aufzuheben und festzustellen, *dass „grundsätzlich die Gebührenpflicht gemäß § 21 GebG bestehe, jedoch im vorliegenden Fall keine Gebühr anfalle.*

In eventu beantragte sie die Abänderung des bekämpften Bescheides dahingehend, dass die Werbe-und Energiekosten nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Die im Betreff des bekämpften Bescheides als Vermieterin angeführte H GmbH & CoKG habe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (27.05.2009) noch nicht existiert. Vermieterin sei die H AG NfG OEG gewesen, welche durch Umwandlung gemäß § 5 UmwG der H AG, mit 31.12.2003 entstanden ist, und bis zum 04.11.2009 bestanden hat.

Schon aus diesem Grunde sei der angefochtene Bescheid mangels hinreichender Bestimmung aufzuheben.

Darüber hinaus wurde kein neuerlicher Bestandvertrag beurkundet sondern läge ein der Gebührenpflicht gemäß § 21 GebG unterliegender Nachtrag vor. Im Vergleich zum Mietvertrag vom 29.05.2000 sei Parteienidentität gegeben und es handle sich um dasselbe Bestandobjekt.

Mit dem verfahrensgegenständlichem Anbot eines zweiten Nachtrages liege lediglich eine vertragliche Reduktion des, mit Mietvertrag vom 29.05.2000 vereinbarten, Mietzinses vor. Diese sei gebührenrechtlich unbeachtlich. Im Rahmen des §21 GebG sei bei der Ausmittlung der Bemessungsgrundlage die Differenz zwischen den neuen Rechten und den in der bereits ausgefertigten Urkunde beurkundeten maßgebend.

Auf Vermieterseite läge kein Parteienwechsel vor, da die A. durch Übertragung des Betriebes XY City II gemäß Spaltung und Übernahmevertrag vom 25.07.2003 in die N. AG (fortan N.AG genannt) gespalten wurde, welche wiederum zur Aufnahme in die H AG durch Übertragung eines Fruchtgenusses samt dazugehöriger Vertrags-und

Rechtsverhältnisse gemäß Spaltungs-und Übernahmevertrag vom 22.12.2003 übertragen wurde.

Auf Mieterseite haben sich lediglich die Eigentumsverhältnisse an der Mieterin, als Gesellschaft mit beschränkter Haft, nicht jedoch die juristische Person der Mieterin geändert.

Mit dem verfahrensgegenständlichem zweiten Nachtrag sollte zwischen den Parteien das bestehende Mietverhältnis –vor dem Hintergrund des gesetzlichen Eintrittsrechtes des § 12a MRG- angepasst werden; nämlich für den Fall dass die Bf. 100% der Gesellschaftsanteile der Mieterin erwirbt und die firmenmäßige Gegenzeichnung dieses Angebotes binnen zwei Monate nach Abtretung der Gesellschaftsanteile erfolgt.

Als Beweismittel für das Vorliegen der Parteienidentität der Vertragsteile wurde vorgelegt: Firmenbuchauszug der H AG, Firmenbuchauszug der N, Firmenbuchauszug der A, Firmenbuchauszug der Bf.,

Sollte die erkennende Behörde zu dem Schluss kommen, dass die Beurkundung eines neuerlichen Bestandvertrages vorliegt so seien die Energiekosten und die Kosten für Werbemaßnahmen nicht Teil der Bemessungsgrundlage, da die Mieterin das Bestandsobjekt auch ohne Begleichung dieser Kosten nutzen kann.

Zum Beweis legte die Bf. Mietzins und Betriebskostenvorschreibungen der Vermieterin von 11/2008 bis 06/2009 vor.

In der Rechtsprechung des VwGH gehörten zum „Wert“ iSd § 33 TP 5 GebG alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen.

Diese Berufung wies die gelangte Behörde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Laut Firmenbuchauszug der N. sei die H AG aufgrund eines Fruchtgenussvertrages auf Bestandgeberseite in den Bestandvertrag eingetreten. Die Vertragsübernahme sei somit mangels Parteienidentität kein Anwendungsfall des § 21 GebG. Es liege somit eine, im gesamten Umfang gebührenpflichtige, Neubeurkundung eines Mietverhältnisses vor. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH würden zum „Wert“ iSd § 33 TP 5 GebG, auch das Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber, für die Übernahme anderstypischen Verpflichtungen zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache, bzw des störungsfreien Gebrauches der Bestandsache zählen. Der Betreff des bekämpften Bescheides sei in der Berufungsvorentscheidung dahingehend berichtigt worden, dass als Vertragspartner die H AG Nfg OEG, nunmehr H GmbH & Co OG, genannt worden ist. Der endgültige Bescheid würde nach Vorlage der zusätzlichen Untermiete ergehen.

Dagegen brachte die Bf, durch ihre ausgewiesene Vertreterin, unter Vorlage des Spaltungs-und Übernahmevertrages vom 22.12. 2003 fristgerecht einen Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat,(UFS), ein. .In Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens

fürte sie im Hinblick auf die Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung folgendes aus:

Die Parteien des vorgelegten Spaltungs-und Übernahmevertrages haben vereinbart, dass das unter Vertragspunkt 2.10.1 näher beschriebene Vermögen, wozu auch das ordnungsgemäß vergebührte Bestandverhältnis vom 29.05.2000 gehöre, auf die H AG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übertragen worden ist,. Dieses ergäbe sich aus der Übertragungsvereinbarung gemäß § 2 Abs.1 Z 2 SpaltG des Vertragspunktes 2.2.

Die H AG sei daher nicht im Wege eines Fruchtgenussvertrages als Drittpartei eingetreten, sondern setzte als übernehmende Gesellschaft *„alle auf den Vertragsgegenstand Bezug habenden Bestand-und Nutzungsverhältnisse fort und übernahm alle Rechte der übertragenden Gesellschaft aus diesen Verträgen und Rechtsverhältnissen, mithin die Rechtsstellung des Bestandgebers/Nutzungsrechtgebers gegenüber den Mietern und sonstigen Bestandnehmern.“*

Sohin läge seitens des Vermieters keine Vertragsübernahme sondern eine Gesamtrechtsnachfolge vor.

Das Bundesfinanzgericht, (BFG), hat als Nachfolgebehörde des UFS hiezu erwogen:

Die auf den zu beurteilenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, (GebG), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.. (§ 17 Abs.1 GebG).

Tarif der Gebühren für Rechtsgeschäfte

Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und einem Bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

1. Im Allgemeinen 1vH. (§ 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG)

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen. (§ 33 TP5 Abs.3 GebG)

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 selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. (§ 21 GebG)

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob in dem „Anbot vom 27.05.2009 für einen zweiten Nachtrag zum Mietvertrag vom 29.05.2000“ ein Nachtrag iSd § 21 GebG zu erblicken ist, oder ob damit ein neuer Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 beurkundet worden ist.

Dazu ist- im Hinblick auf das gesamte Vorbringen im finanzbehördlichen Verfahren- festzustellen:

In § 17 Abs.1 GebG ist als Prinzip (Urkundenprinzip) festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. (z.B. VwGH 24.05.2012, 2009/16/0257)

Das Rechtsgeschäft unterliegt also so der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgelegten Umstände nicht zu Grunde 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. (z.B. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278)

Vom § 33 TP 5 GebG sind sowohl die „lupenreinen“ Bestandverträge im Sinne des §§ 1090ff ABGB als auch Verträge umfasst, die sich ihrem Wesen nach „als eine Art Bestandvertrag“ darstellen, weil sie zwar von den Regeln der §§ 1090 abweichen, aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als Bestandvertrag im weiteren Sinn anzusprechen sind. (z.B. VwGH 11.03.2010, 2008/16/0182)

In § 1090 ABGB wird der Bestandvertrag als Vertrag bestimmt, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Er wird aufgrund des § 1094 mit der Willenseinigung der Vertragspartner perfekt. Er ist also kein Real-, sondern ein Konsensualvertrag.

Ein Bestandvertrag kommt somit als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zu Stande, dass ein bestimmter (bestimmbarer) Bestandgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbaren) Bestandzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung jedoch auch mit unbestimmten Endtermin erfolgen kann. (z.B. VwGH 28.02.2007, 2005/16/0142)

§ 21 GebG regelt die Änderung des bereits beurkundeten Rechtsgeschäftes, wobei die Identität der Rechtsgeschäfte erhalten bleibt. Bei einem Bestandvertrag muss somit eine Identität des Bestandgegenstandes vorliegen. (VwGH 29.07. 2004 , 2004/16/0075). Von einem Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits voll ausgefertigten Urkunde iSd § 21 GebG kann ausserdem nur dann gesprochen werden, wenn die Parteien, die den Zusatz oder

Nachtrag vereinbart haben, diesselben sind wie die, welche lt. der ursprünglichen Urkunde Partner des Rechtsgeschäftes waren. (z.B. VwGH 18.12.1997,97/16/0473)

Die Vertragsübernahme ist mangels Parteienidentität kein Anwendungsfall des § 21 GebG (GebR Rz 554)

Bei der im bürgerlichen Recht nicht näher geregelten Vertragsübernahme tritt anstelle einer aus dem Schuldverhältnis ausscheidenden Partei ein Dritter. Sie ist-im Gegensatz zur Novation-nicht auf eine Änderung des Schuldinhaltes, sondern nur auf einen Wechsel der Parteien gerichtet. (Krejci, Ist zur Vertragsübernahme bei Unternehmensveräußerung Dreiparteieneinigung erforderlich?)

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 14.01.1991,90/15/0125;17.03.2005, 2004/16/0254; 20.12.2007, 2004/16/0165,11.09.2014, 2012/16/0023) ) wird unter einer Vertragsübernahme ein rechtsgeschäftlicher Vorgang verstanden, im Zuge dessen unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten, von einem Vertragspartner auf einen neuen Partner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird, ohne dass sich an der Identität des betreffenden Vertrages dabei etwas ändert.

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge besteht also darin, dass der Rechtsnachfolger hinsichtlich der Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers tritt und zwar in materiell-und in verfahrensrechtlicher Sicht. (z.B. VwGH 09.11.2000,2000/16/0376;17.10.2003/99/17/0463)

Im Gegensatz zur Vertragsübernahme ist die Gesamtrechtsnachfolge ein Anwendungsfall des § 21 GebG.

Ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist u.a. die Spaltung iSd SpaltG. (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd.I Stempel und Rechtsgebühren § 21 Rz 16*)

Im zu beurteilenden Fall steht unbestritten fest, dass auf Mieterseite die E. die Gesamtrechtsnachfolgerin der HA ist, und die Bf. Gesamtrechtsnachfolgerin der E ist; und auf Vermieterseite die N Gesamtrechtsnachfolgerin der A ist. Dieser Gesamtrechtsnachfolge liegt der Spaltungsvertrag vom 25.07.2003, zwischen der A, als übertragenden Gesellschaft, und der N. , als übernehmende Gesellschaft, zu Grunde. Ebenso steht unbestritten fest, dass die, in Punkt 1 des Angebotes über einen zweiten Nachtrag zum Mietvertrag vom 29.05.2000,für die Wirksamkeit dieses Angebotes genannten Voraussetzungen erfüllt worden sind.

Nach Ansicht der belangten Behörde ist H AG in den Mietvertrag vom 29.05.2000 nicht als Gesamtrechtsnachfolgerin, sondern durch Vertragsübernahme auf Vermieterseite, aufgrund eines Fruchtgenussvertrages, eingetreten.

Dazu ist festzustellen:



§ 1 des Spaltungsgesetz, (SpaltG), lautet in seiner verfahrensrelevanten Fassung wie folgt:

*(1) Eine Kapitalgesellschaft kann ihr Vermögen nach diesem Bundesgesetz spalten.*

*(2) Die Spaltung ist möglich*

*1. unter Beendigung ohne Abwicklung der übertragenden Gesellschaft durch gleichzeitige Übertragung aller ihrer Vermögensteile (Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse) im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf andere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Aufspaltung zur Neugründung) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Aufspaltung zur Aufnahme) oder*

*2. unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme)*

*gegen Gewährung von Anteilen (Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft.*

*(3) Die gleichzeitige Übertragung auf neue und übernehmende Kapitalgesellschaften ist zulässig.*

§ 14 Abs.1 und 2 des SpaltG lautet in seiner verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

*(1) Die Spaltung und die neuen Gesellschaften sind im Firmenbuch gleichzeitig einzutragen. Das Gericht, in dessen Sprengel die übertragende Gesellschaft ihren Sitz hat, hat zu prüfen, ob im Hinblick auf den satzungsmäßigen Sitz der neuen Gesellschaften § 30 HGB beachtet ist. Unter Hinweis auf die Firmenbuchnummer der übertragenden Gesellschaft ist einzutragen, daß die neuen Gesellschaften aus einer Spaltung hervorgegangen sind. Die Eintragung der neuen Gesellschaft ist dem Gericht, in dessen Sprengel die neue Gesellschaft ihren Sitz hat, mitzuteilen. Der Mitteilung sind auch der Akt und die Urkunden der neuen Gesellschaft beizufügen. Die Beendigung der Zuständigkeit für die Ersteintragung (§ 120 Abs. 6 JN) ist vom Gericht, in dessen Sprengel die neue Gesellschaft ihren Sitz hat, einzutragen.*

*(2) Mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch treten folgende Rechtswirkungen ein:*

*1. Die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft gehen entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft oder die neuen Gesellschaften über.*

*2. Bei der Aufspaltung erlischt die übertragende Gesellschaft; bei der Abspaltung werden die im Spaltungsplan vorgesehenen Änderungen der Satzung (des Gesellschaftsvertrags) der übertragenden Gesellschaft wirksam. Darauf ist in der Eintragung hinzuweisen.*

3. Die Anteile an den beteiligten Gesellschaften werden entsprechend dem Spaltungsplan erworben. Rechte Dritter an den Anteilen der übertragenden Gesellschaft bestehen an den an ihre Stelle tretenden Anteilen und an allfälligen baren Zuzahlungen weiter.
4. Der Mangel der notariellen Beurkundung des Spaltungsbeschlusses wird geheilt .

Punkt 1.2.1 dieses Spaltungsvertrages lautet:

*„Auf der Grundlage des Spaltungs- und Übernahmevertrags vom 25.07.2003 hat die A zum Stichtag 31.12.2002 im Wesentlichen ihr gesamtes Betriebsvermögen im Wege der Abspaltung zur Aufnahme gleichfalls der N übertragen. Auf dem von die von der A auf die N übertragenen Vermögen gehören insbesondere die nachstehenden Liegenschaften und Liegenschaftsteile samt den sich darauf befindlichen Gebäuden:*

*EZ 01;*

*EZ 02 (Stammeinlage für Baurechtseinlage EZ 03)*

*EZ 03 (Baurechtseinlage)“*

Punkt 2.2. des Spaltungsvertrages lautet wie folgt:

*„N und H AG vereinbaren hiermit, dass unter Punkt 2.10 dieses Spaltungs- und Übernahmevertrages näher beschriebene Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die H AG zu übertragen.“*

In Punkt 2.10.1.1 wird festgehalten:

*„Zu den im Rahmen der gegenständlichen Abspaltung auf die übernehmende Gesellschaft übertragenen Vermögen gehört der den nachstehenden Bedingungen unterliegende und aus dem Vollrecht Eigentum der übertragenden Gesellschaft an den durch Punkt 1.1. und 1.2 dargestellten Spaltungsvorgänge auf sie übergangenen Liegenschaften, Liegenschafts- und Gebäudeanteilen abgeleitete Fruchtgenuss.“*

Aufgrund des aufgezeigten Vertragsinhaltes hat die H AG, als übernehmende Gesellschaft, durch Abspaltung iSd §§ 1, 14 SpaltG an der, dem Mietvertrag vom 29.05.2000 gegenständlichen, Liegenschaft Eigentum als Gesamtrechtsnachfolger der N.AG, als übertragende Gesellschaft, erlangt, und gleichzeitig die aus diesem Vollrecht abgeleiteten Rechtsverhältnisse (so auch auf Vermieterseite den Mietvertrag vom 29.05.2000 bzw. aus dem Eigentumsrecht abgeleiteten Fruchtgenuss) übernommen. In dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten Firmenbuchauszug ist dieser Spaltungsvertrag als Grundlage für die Übertragung des Fruchtgenussrechtes samt dazugehörigen Vertrags und Rechtsverhältnissen genannt (*zur Aufnahme in die H AG durch Übertragung eines Fruchtgenusses samt dazugehörender Vertrags- und Rechtsverhältnisse gemäß Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 22.12.2003*).

Davor, hat die N, als übernehmende Gesellschaft, an der mietvertragsgegenständlichen Liegenschaft bzw. am Betrieb des Multifunktionalen Zentrums XY- City II durch Aufspaltung der A gemäß Spaltung und Übernahmevertrag vom 25.07.2003 im Wege

der Gesamtrechtsnachfolge das Eigentumsrecht erhalten und ist demzufolge auf Vermieterseite in den genannten Mietvertrag eingetreten.

Die H AG Nfg OEG, als Partei auf Vermieterseite des 2. Nachtrages zum Mietvertrag vom 29.05.2000, hat durch Umwandlung gemäß § 5 UmwG (Hauptversammlungsbeschluss vom 22.12.2003) die Rechte und Pflichten der H AG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen.

Somit liegt im Vergleich zum Mietvertrag vom 29.05.2000 Identität der Parteien auf Mieter und Vermieterseite und des Bestandgegenstandes (Anmietung von Geschäftsräumen im Ausmaß von 5000,00 m<sup>2</sup> in dem, auf der in Punkt 1.1 des Mietvertrages angeführten Liegenschaft, vom Vermieter errichteten, Gebäude) vor.

Somit ist in dem, im gegenständlichem Verfahren zu beurteilenden, Vertragswerk ein der Vergebühung gemäß § 21 GebG unterliegendes Rechtsgeschäft zu erblicken.

Gemäß § 21 GebG sind Nachträge im Zweifel so zu vergebühren, als wäre das Rechtsgeschäft schon ursprünglich mit diesem Inhalt vereinbart gewesen. Es ist daher der Nachtrag mit der ursprünglichen Vertragsurkunde zu vergleichen und die Höhe der Gebühr durch Subtraktion zu ermitteln. Fehler bei der ursprünglichen Vergebühung dürfen nicht nachgeholt werden. (BFG 17.10.2014, RV/7102659/2012, taxlex-SRa 2015/122)

Wenn in einem Zusatz oder Nachtrag zusätzliche Leistungen nicht bedungen, sondern umgekehrt die Leistungen eines Vertragsteiles herabgesetzt werden, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag nicht gebührenpflichtig, da die teilweise Herabsetzung einer in einem früheren Vertrag bedungenen Leistung keinen der im Tarif des § 33 GebG aufgezählten, gebührenpflichtigen Tatbestände bildet. (VwGH 11.10.1973, 1960/72).

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten diese rechtlichen Ausführungen, dass die unter Punkt 3a des zweiten Nachtrages vereinbarte Reduktion des Hauptmietzinses nicht der Gebühr nach § 21 GebG unterliegt.; und die in Punkt 3b des zweiten Nachtrages vereinbarten Betriebs- und Nebenkosten, auf die vorstehend aufgezeigte Art und Weise, unter Berücksichtigung der vertraglich festgelegten Wertsicherung, in die Bemessungsgrundlage nach § 21 GebG miteinzubeziehen sind.

Zu der, von der Bf. in Abrede gestellten, Einbeziehung der Werbe- und Energiekostenbeiträge in den „Wert“ gemäß § 33 TP 5 GebG ist festzustellen:

Zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen-nach ständiger Rechtsprechung des VwGH- alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl z.B. VwGH 29. 01 2009, 2008/16/0055).

Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw ihres besseren störungsfreien Gebrauches (vgl. VwGH vom 22. Juni 1987, 86/15/0138, vom 17. Februar 1994, 93/16/0160, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111). Dienten die gegenständlichen Serviceleistungen der

Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der vermieteten Büroräumlichkeiten, so bildete das Entgelt dafür einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH 21.03.2002, 99/16/0160, 25.10.2006, 2006/16/0111).

Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises (VwGH vom 28. 05.1958; 25.10.2006, 2006/16/0111 Slg 1835/F.).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH je vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111 und 2006/16/0112).

Werbekostenbeträge für die von der Vermieterin koordinierte Gemeinschaftswerbung sind eine gebührenpflichtige Nebenleistung, wenn sie Grundlage (Voraussetzung) für den Abschluss des Mietvertrages waren, und der besseren Vermarktung des Mietobjektes dienen. ( BFG vom 07.05.2015,RV/7101940/2011, taxlex-SRa 2014/109)

Gemäß Punkt 3.c des 2.Nachtrages werden die Kosten (der Bf. als Mieter) für Werbemaßnahmen des Vermieters in Abänderung des § 7.6 des Mietvertrages auf einen wertgesicherten Betrag von Euro 30.000,00 per anno festgelegt und festgelegt.

Gemäß dem Inhalt des § 1 Punkt 1.2. des Mietvertrages vom 29.05.2000 sind die von der Bf. angemieteten Geschäftsräume Teil des, im Eigentum des Vertragspartners stehenden, Gesamtkonzeptes XY City. Daraus folgt, dass die Gemeinschaftswerbung des Vermieters nicht nur eine bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache ermöglicht und somit dem Unternehmen der Bf. dient, sondern dass dadurch für den Vermieter ein größerer Umsatz und damit, im Hinblick auf die in zweiten Nachtrag-, im Vergleich zum Mietvertrag, neu vereinbarten Umsatzmiete- für den Vermieter höhere Mieteinnahmen erhofft werden. Aus diesem Grunde besteht zwischen der Nebenleistung des Bestandgebers zur Werbung ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Hauptleistung (Überlassung der Bestandsache zum Gebrauch).

Laut § 7 (**Betriebs-und Nebenkosten**) des Mietvertrages vom 29.05.2000 erklärt sich die Bf. grundsätzlich damit einverstanden, alle anfallenden Versorgungsleistungen (Energie-Wärme,- Wasserversorgung, Telekommunikationsleistungen) vom Vermieter oder einem bestimmten Anbieter zu beziehen. Laut diesem Vertragsinhalt zählten diese Kosten zu den Betriebskosten.

In Abänderung dieser Bestimmung wird laut Inhalt des Punktes 3d des zweiten Nachtrages die Entrichtung der Energiekosten gemäß der diesem Nachtrag beiliegenden Energiebezugsvereinbarung, zusätzlich zur Entrichtung pauschalierter Betriebs-und Nebenkosten, vereinbart.

Übernimmt es ein Bestandgeber gegenüber dem Bestandnehmer, neben der Überlassung des Gebrauchs an der Bestandsache auch noch anderstypische Leistungen zu

erbringen, die der Erhaltung der Bestandsache bzw. der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der Sache dienen, dann ist das Entgelt, welches der Bestandnehmer für die Erbringung der sonstigen Leistungen des Partners bezahlen muss, Teil des „Preises“ und damit Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr. (vgl. VwGH 11.03.2010,2008/16/0182; UFS 14.02.2007,RV/1483-W/04)

Die Verpflichtung des Bf. zu Entrichtung eines Energiekostenbeitrages steht in einem unmittelbaren, wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache, weil, die Energieversorgung durch den Vermieter bzw. durch von diesem bestimmten Unternehmen dessen Interesse am Erhalt der Bestandsache durch Gewährleistung der Gewährleistung der Beheizung zeigt. (vgl. VwGH 25.10.2006,2006/16/0111)

Aus den aufgezeigten Gründen waren der Werbekostenbetrag sowie der Energiekostenbeitrag in die Bemessungsgrundlage der Gebühr gemäß § 21 GebG einzubeziehen.

Da in der Urkunde der Energiekostenbetrag nicht weiter bestimmt war, und keine Beweise über die tatsächliche Höhe vorgelegen sind, war die belangte Behörde berechtigt diesen mit einem, nach dem in der Beilage zum 2.Nachtrag enthaltenen Tarifstand zum 01.01.2009, geschätzten Betrag (dessen Höhe im Übrigen nicht in Zweifel gezogen wurde) der Gebührenbemessung zu Grunde zu legen.

Wenn das Finanzamt es für angemessen hielt, mit dem bekämpften Bescheid die Gebühr vorläufig festzusetzen, weil der genaue Umfang der Abgabepflicht aufgrund der, mit o.a. Vertragspunkt 3a, vereinbarten Umsatzmiete im Ermittlungsverfahren noch ungewiss war (es erfolgte auch bislang keine Vorlage von Beweismittel über die Höhe der zusätzlichen Umsatzmiete), so kann ihm diese Vorgangsweise, aufgrund des im gemäß § 200 Abs.1 BAO zur Verfügung stehendem Spielraumes, nicht als Fehler angelastet werden.

Die Gebühr gemäß § 21 GebG war daher wie folgt vorläufig festzusetzen:

**Jahreswert Betriebs-und Nebenkosten laut Mietvertrag vom 29.05.2000** = S 30,00 x 5000,000= 150.000,00 S x12= 1.800.000,00 zuzüglich 20% USt = S 2.160.000,00= **Euro 156.973,32**

**Wert dieser Betriebskosten zum Zeitpunkt des zweiten Nachtrages vom 27.05.2009 =**

Euro 156.973,32 : 104,6 (Verbraucherpreisindex 1996 für Mai 2000) x 125,4 (Verbraucherpreisindex 1996 für Mai 2009)= **Euro 188.187,90**

**Jahreswert der Betriebskosten, Werbekosten, Energiekosten lt. Nachtrag vom**

**27.05.2009=** Euro 45.000,00 x 12= Euro 540.000,00 minus Euro 188.187,90=

**Euro 351.812,10** mal 3 (unbestimmte Dauer gemäß § 33 TP 5 Abs.3 GebG)= Euro 1.055.436,30 davon 1% gemäß Abs.1 Z 1 leg.cit.)= **Euro 10.554,36 = Gebühr für zweiten Nachtrag**

Der Unterschiedsbetrag zu der im bekämpften Bescheid festgesetzten Gebühr von Euro 55.080,00 beträgt ein Guthaben von Euro 44.525,64.

Zuletzt ist festzustellen, dass die belangte Behörde irrtümlich im Betreff des bekämpften Bescheides die Rechtsnachfolgerin der Vermieterin angeführt hat. Im Rahmen der, dem BFG zustehenden, Abänderungsmöglichkeit iSd § 279 Abs.1 BAO wurde dieser Fehler im Spruch dieses Erkenntnisses saniert.

### **Unzulässigkeit der Revision :**

Gemäß § 280 Abs.1 lit.d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Da auf die, in diesem Erkenntnis zu beurteilenden, Rechtsfragen (Vorliegen eines Nachtrages gemäß § 21 GebG bei Gesamtrechtsnachfolge, Einbeziehung von vereinbarten Nebenleistungen hier: Werbe-und Energiekostenbeitrag) in die Bemessungsgrundlage, wenn wirtschaftlicher Zusammenhang dieser Leistungen mit der Überlassung der Bestandsache besteht) keine der genannten Voraussetzungen zutrifft, war die Revision nicht zuzulassen.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2016