

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Hule Bachmayr-Heyda Nordberg Rechtsanwälte GmbH, Franz-Josefs-Kai 47, 1010 Wien, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.04.2014, ErfNr. xxx, betreffend Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23.10.2019, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und die Gebühr mit € 127,32 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Pachtvertrag vom 26.08.2013 schlossen die C, als Verpächter, und der Bf., als Pächter, einen Pachtvertrag ab.

Am Anfang des Vertrages wird folgendes festgehalten:

„Unverbindlicher Entwurf bis zur Unterfertigung durch den Verpächter. Der Abschluss eines Pachtvertrages über die Fläche mit einem anderen Unternehmen bleibt ausdrücklich vorbehalten.“

In der Präambel wird festgehalten, dass der Verpächter auf der EZ a, Grundbuch b, im Wohnungseigentum mit anderen Gesellschaften, das G errichtet, ein Zentrum mit Einzelhandel und einer Tiefgarage, sowie Wohneinheiten, mehreren Wohnblöcken davon zwei Hochhäuser. Außerdem wird festgehalten, dass die Attraktivität des Einkaufszentrums von der Verpächterin sichergestellt wird durch eine große Zahl von unterschiedlichen Unternehmen mit umfangreichen Warenangeboten und großer Sortimenttiefe, sowie durch die laufende Aktualisierung des, darin jeweils vertretenen, Branchenmix, und einer vertraglich festgelegten Betriebspflicht der einzelnen Unternehmen während der Öffnungszeiten. Zielsetzung des Einkaufszentrums (EKZ) G ist, die optimale Versorgung der Bevölkerung- unter gleichzeitiger Sicherstellung des wirtschaftlichen Erfolges der Pächter der Verkaufs- Dienstleistungs- und sonstiger Flächen.

In § 1 mit der Bezeichnung **Pachtgrundlagen** wird unter Punkt 1.1 als Pachtfläche eine Vertragsfläche von ca. 79 m², gelegen in Top Nr. 45, vereinbart. Als Branche wird in Punkt 1.2. der Betrieb eines Damen-und Herren-Frisiersalons festgeschrieben. Als Pachtbeginn werden in Punkt 1.3 der Tag der Übergabe der Pachtfläche an den Pächter, und als Pachtdauer 60 Monate ab Vertragsbeginn vereinbart

Vereinbart wird

In Punkt 1.4

ein Pachtentgelt:

- Mindestpacht: Im ersten Kalenderjahr wertgesichert € 27.- pro m² und Monat zuzüglich USt-sonhin € 2.133.-

- für die restliche Vertragsdauer 32.- € pro m² und Monat zuzüglich USt sonhin monatlich € 2.582.- zuzüglich USt, sowie

ein Betriebs-und Nebenkostenkonto von € 316 pro Monat zuzüglich USt

In Punkt 1.5

ein Werbekostenbeitrag von 0,7% des Jahresumsatzes, mindestens aber wertgesichert € 2.- pro m² und Monat zuzüglich USt

In Punkt 1.6 .

Vorlaufkosten von € 17.100.- zuzüglich USt zur Zahlung fällig vierzehn Tage vor dem festgelegten Übergabetermin der Pachtfläche

In Punkt 1.7

eine Kautions von drei Bruttomonatsentgelten (Pacht, Betriebs-und Nebenkosten zuzüglich USt), zu erlegen vierzehn Tage vor dem festgelegten Eröffnungstermin der Pachtfläche für den Kundenverkehr, und in

Punkt 1.8

Vertragserrichtungskosten von € 730.- zuzüglich USt

In § 2 mit der Bezeichnung **Pachtgegenstand** wird unter Punkt 2.1 folgendes festgehalten:

„Der Verpächter gibt und der Pächter nimmt im G die in Pkt 1.1. angeführte Fläche, die im beigeschlossenen Plan (Beilage/1) gekennzeichnet und gemäß Baubeschreibung (Beilage/2) errichtet ist, in Pacht. Der Pächter nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass der Verpächter berechtigt ist, die Situierung der in Beilage /1 dargestellten Pachtfläche um bis zu zwei Achsen entlang der Mail in beide Richtungen zu verschieben“ (A)“

In § 15 (Abänderungen zu den Vertragsbestimmungen) wird in Punkt A festgehalten:

Punkt 2.1. wird ergänzt wie folgt:

„Der Pächter nimmt weiters zur Kenntnis, dass die Lage der Pachtfläche im EKZ G, wie in der Vertragsbeilage /1 dargestellt, keine endgültige ist, sondern- über Wunsch des Verpächters- die Lage der Vertragsfläche einvernehmlich mit dem Pächter an eine andere Stelle des EKZ „G 2“ verlegt werden kann. Ein Anschluss an die Mail muss auch bei der geänderten Situierung gegeben sein und das Flächenausmaß darf dabei nur geringfügig verändert werden“.

Punkt 2.2. wird ergänzt wie folgt:

„Das Ausmaß der Pachtfläche wird ohne dass auf dieser sich befindenden Zwischenwände, Säulen oder Einbauten etc. flächenvermindernd berücksichtigt werden, festgelegt. Zur Pachtfläche zählen die halben Shop-Trennwände zur anschließenden Pachtfläche. Der Pächter nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass Flächenabweichungen gegenüber der vertraglich festgelegten, sofern diese nicht +/-10% übersteigen, zu keiner Vertragsauflösung berechtigen“.

Mit der, als Nachtrag zum Pachtvertrag vom 26.August 2013 bezeichneten, Vereinbarung vom 02.12.2013 bestimmten die Vertragsparteien des o.a. Pachtvertrages folgendes:

„In Anwendung der Festlegung des § 15 A des Pachtvertrages wird die Vertragsfläche von Top Nr 45 auf Top Nr. 6, wie in der als integrierter Bestandteil angeschlossenen Vertragsbeilage dargestellt, einvernehmlich verlegt. Das Ausmaß der Vertragsfläche wird von ca. 79 m² auf 85 m² -sohin um 6 m² vergrößert.

*Damit ändert sich die in Punkt 1.4. des Pachtvertrages vereinbarte wertgesicherte **Mindestpacht**, die monatlich zu entrichten ist, im ersten Kalenderjahr ab dem Tag der Eröffnung (im ersten Monat anteilig) von € 2.133.- um € 162.- auf € 2.295.- zuzüglich Umsatzsteuer monatlich und anschließend für die restliche Vertragslaufzeit von € 2.528.- um € 192.- auf € 2.720.- zuzüglich Umsatzsteuer monatlich.*

*Das monatliche **Betriebs-und Nebenkostenkonto** erhöht sich von € 316.- zuzüglich Umsatzsteuer (um € 4 für 6 m²) auf wertgesichert € 340.- zuzüglich Umsatzsteuer monatlich.*

*Der **Werbekostenmindestbeitrag** (Akontobetrag) erhöht sich von wertgesichert € 158.- zuzüglich Umsatzsteuer (um € 2 für 7m² auf wertgesichert € 172.- zusätzlich Umsatzsteuer monatlich.*

***Die Vorlaufkosten** (Pkt.1.6 bis 6.1) reduzieren sich von € 17.100.- zuzüglich Umsatzsteuer um 2.100.- auf € 15.000.- zuzüglich Umsatzsteuer.*

Alle sonstigen Regelungen wie im Pachtvertrag vom 26.August 2013 festgelegt, bleiben unverändert aufrecht bestehen .“

Die belangte Behörde wertete diese Vereinbarung als einen auf bestimmte Dauer abgeschlossenen neuen Mietvertrag und setzte iSd § 24 GebG 1957 mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957 iVm § 200 Abs.1 BAO mit € 2.445,84 (= 1% von € 244.584,00) vorläufig fest. Dieser Festsetzung wurde zugrunde gelegt:

- die Mindestpacht für 12 Monate im Betrage von € 27.540.-
- die Mindestpacht für 48 Monate im Betrage von € 130.560.-,
- das Betriebs-und Nebenkostenkonto für 60 Monate im Betrage von € 20.400.-,
- der Werbekostenbetrages für 60 Monate im Betrage von € 10.320.-
- der einmaligen Vorlaufkosten von € 15.000.-

Die Summe = € 203.820.- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer= € 244.584.- =

Bemessungsgrundlage

Begründend wurde im Wesentlichen festgehalten, es liege der Austausch des Bestandgegenstandes vor. Daher handle es sich nicht um einen gebührenpflichtigen Nachtrag zum Pachtvertrag vom 26.08.2013

In seiner dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde wendet sich der Bf. gegen die Ansicht, es liege ein Austausch des Bestandgegenstandes vor. Im Hinblick auf Punkt A des § 15 des Pachtvertrages sei die Bestandfläche nur vorläufig festgelegt worden. Die Festlegung der Lage und Größe der Pachtfläche seien gegenüber dem primären Grund des Pachtvertrages, nämlich dem Bf. den Betrieb des Friseurgewerbes im G zu sichern, in den Hintergrund getreten. Außerdem handle es sich bei einer Vergrößerung der Pachtfläche um 6 m² (das ist weniger als 10% der im Pachtvertrag vereinbarten Vertragsfläche) nur um eine geringfügige Änderung der Flächengröße, die bereits im Pachtvertrag vom 26.08.2013 unter Punkt 2.2 in Kauf genommen worden sei. Die belangte Behörde habe für den Pachtvertrag bereits die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957-unter Zugrundelegung der Bemessungsgrundlage von € 231.852,00- mit € 2.318,52 festgesetzt.

Der Bf. beantragte der Beschwerde Folge zu geben und- unter Heranziehung einer Bemessungsgrundlage von € 12.732,00 (= € 244.584,00- € 231.852,00)- die Gebühr mit € 127,32 festzusetzen, sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zum Beweis der Richtigkeit der, in der Beschwerde dargelegten, Rechtsansicht wurde auf den Inhalt des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zu Zahl. 2006/16/0030 verwiesen

Diese Beschwerde wies die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Im Pachtvertrag vom 26.08.2013 sei der Bestandgegenstand eindeutig definiert worden. Für die in der Zusatzvereinbarung vorgenommene Verlagerung des Bestandgegenstandes sei lt. Vertragspunkt 15 A eine neuerliche Willenseinigung zwischen den Parteien notwendig gewesen. Die, für die Anwendung des § 21 GebG 1957 erforderliche Identität des Bestandgegenstandes liege sohin nicht vor. Der zu beurteilende Fall unterscheide sich von dem, im Erkenntnis des VwGH zu Zl. 2006/16/0030 beurteilten, Fall.

In Folge dieser Entscheidung stellte der Bf. den Vorlageantrag nach § 264 BAO auf Entscheidung seiner Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG).

Zu der beantragten mündlichen Verhandlung, die am 23.10.2019, vor dem BFG stattgefunden hat, ist nur der Vertreter der Amtspartei erschienen. Der Bf., sowie dessen rechtliche Vertretung, ist dieser Verhandlung, trotz ausgewiesener Ladung, ferngeblieben.

Dem Vertreter der Amtspartei wurde von der Vorsitzenden folgende Frage gestellt:

Sehe, ich das richtig, dass nach Ansicht des Finanzamtes ein Nachtrag iSd § 21 GebG 1957 dann vorliegen würde, wenn in Punkt 15 A des Pachtvertrages wortwörtlich stehen würde, dass die Verpächterin eine Lageveränderung und eine geringfügige Größenveränderung an der Pachtfläche vornehmen kann und der Pächter diese Befugnis zustimmend zur Kenntnis nimmt, sofern es sich dabei nicht um wesentliche Änderungen handelt ? d.h. weil im Pachtvertrag von einer einvernehmlichen Lageveränderung, wobei das Flächenausmaß nur geringfügig geändert werden darf, die Rede ist, liegt kein Nachtrag sondern ein neuer Bestandvertrag vor?

Die Antwort des Vertreters der Amtspartei lautete dazu:

„Einerseits, andererseits stößt sich das Finanzamt auch daran, dass in dem, vom Bf. ins Treffen geführten, Erkenntnis von der Verpachtung einer Betriebsfläche von rund 551 m² irgendwo in der oberen Verkaufsebene- die Lage ist somit nicht hinreichend definiert- und von einer Pachtfläche im Ausmaß von 85 m² irgendwo im zweiten Obergeschoss die Rede ist. Dagegen ist, im zu beurteilenden Pachtvertrag, eine Pachtfläche von 79 m² mit (in der Beilage) genauer Lagebeschreibung definiert.“

Zu Richtigkeit der Rechtsansicht der belangten Behörde verwies der Vertreter der Amtspartei auf den Inhalt des Erkenntnisses des VwGH vom 29.07.2007, 2004/16/0075.

In seinem Schlusswort beantragte der Vertreter der Amtspartei- unter Hinweis auf das gesamte Beschwerdevorbringen der belangten Behörde- die Abweisung der Beschwerde.

Das BFG hat hierzu erwogen :

Die auf den zu beurteilenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, (GebG 1957), 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 Falle eines Neuerungsvertrages (Novation) kommt die Gebühr für das Rechtsgeschäft in Anwendung, in welches das frühere Rechtsgeschäft umgeändert wurde (§ 24 GebG)

Beweiswürdigung

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob in der Vereinbarung vom 02.12.2013, womit der o.a Pachtvertrag insoweit geändert worden ist, als die ursprünglich vereinbarte Bestandfläche von Top 45 auf Top 6 einvernehmlich verlegt worden ist sowie deren Ausmaß um 6 m² vergrößert worden ist, was laut Vertragsinhalt eine höhere Mindestpacht, ein erhöhtes Betriebs- und Nebenkostenkonto, einen höheren Werbekostenmindestbeitrag sowie geringere Vorlaufkosten zur Folge hat, ein Nachtrag iSd § 21 GebG 1957 zum Bestandvertrag vom 26.08.2013 zu erblicken ist, oder ob es sich dabei um einen neuen Pachtvertrag handelt, mit dem der Pachtvertrag vom 26.08.2013 ersetzt worden ist.

In dem von der Bf. ins treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 29.06.2006, 2006/16/0030 wird festgehalten:

„Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde die Qualifikation eines "Zusatzes oder Nachtrages" gemäß § 21 GebG hat, ist ausschließlich durch einen Vergleich der bereits ausgefertigten Urkunde und derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den Zusatz oder Nachtrag darstellen soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18.12. 1997, 97/16/0473).

Wirtschaftliche Überlegungen, die zunächst zum Abschluss des Bestandvertrages vom 3./29. Mai 2002 und danach zum Ergänzungsvertrag führten, sind daher für die Gebührenbemessung nicht maßgebend.

Voraussetzung für die Anwendung des § 21 GebG ist, dass durch den Zusatz oder Nachtrag das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufgehoben oder ersetzt wird. Werden wesentliche Merkmale des Rechtsgeschäftes, das nach § 15 Abs. 1 GebG den Gegenstand der Gebühr bildet, geändert, so entsteht ein anderes Rechtsgeschäft; damit kommt gemäß § 24 GebG für einen solchen Fall eines Neuerungsgeschäftes die

Gebühr für jenes Rechtsgeschäft zur Anwendung, in das das frühere Rechtsgeschäft umgewandelt wurde (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 2 zu § 21 samt angeführter Rechtsprechung).

Für die gebührenrechtliche Beurteilung dieser Änderungen in der Zusatzvereinbarung ist von entscheidender Bedeutung, ob dadurch das Bestandobjekt ausgetauscht wurde und deswegen nicht mehr von einem Zusatz oder Nachtrag des ursprünglichen Bestandvertrages, sondern von einem Abschluss eines weiteren Bestandvertrages auszugehen ist, weil das ursprüngliche Rechtsgeschäft durch die Zusatzvereinbarung über ein anderes Bestandobjekt ersetzt wurde.

Wenn die Lage und auch das Ausmaß der Bestandflächen innerhalb des Einkaufszentrums von wesentlicher Bedeutung für den Abschluss des Bestandvertrages vom 3./29. Mai 2002 gewesen waren, weil aus Konkurrenzgründen gerade diese Flächen in Bestand genommen wurden und die Betriebsgesellschaft diese an den Vertragspartner aus diesem Grund in Bestand gegeben hat, dann können mit dem Ergänzungsvertrag durch die Lageveränderung der Bestandflächen wesentliche Merkmale des Bestandvertrages geändert werden. In diesem Fall ist durch die Ergänzungsvereinbarung von einem neu abgeschlossenen Rechtsgeschäft auszugehen, das nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 zu vergebühren ist.

Hat einerseits der Betreiber der Betriebsgesellschaft mit dem Abschluss der Bestandverträge sich bestimmte Unternehmen mit Verkaufsflächen in seinem Einkaufszentrum gesichert und hat andererseits der Bestandvertrag bestimmten Unternehmen die Möglichkeit, in diesem Einkaufszentrum Anbieter zu sein, eröffnet, dann waren aber für die Vertragsparteien die Lage und das Ausmaß der Bestandflächen bei Abschluss des Bestandvertrages vom 3./29. Mai 2002 noch nicht von entscheidender Bedeutung, sondern es handelte es sich zunächst um eine vorläufige Festlegung der Bestandflächen.“

Im Lichte dieser rechtlichen Ausführungen, ist für die zu treffende Beurteilung, ob mit dem Pachtvertrag vom 26.08.2013 die Bestandfläche vorläufig festgelegt worden ist, der Inhalt dieses Pachtvertrages mit dem der Vereinbarung vom 02.12.2013 zu vergleichen. Diesen rechtlichen Ausführungen ist nicht zu entnehmen, dass eine vorläufige Festlegung der Bestandfläche und somit die Anwendbarkeit des § 21 GebG 1957 von vorne herein auszuschließen ist, wenn im zuerst abgeschlossenen Vertrag die Lage der Bestandfläche genau definiert wird.

Aus § 15A (Ergänzung zu Punkt 2.1) des Pachtvertrages vom 26.08.2013 geht hervor, dass der Pächter die Befugnis des Vertragspartners die Lage der Pachtfläche im EKZ G zu ändern zur Kenntnis nimmt und dass auf Wunsch des Verpächters die Lage der Vertragsfläche im EKZ G einvernehmlich mit dem Bf. verlegt werden kann, sofern das Flächenausmaß dabei nur geringfügig geändert wird und der Anschluss an die Mail gegeben ist. Somit erklärt der Pächter seine Bereitschaft zu einer einvernehmlichen Änderung der Lage und des Ausmaßes der Bestandfläche, wenn der Vertragspartner

diese Änderung wünscht, sofern es sich dabei nicht um die Vornahme von Änderungen handelt, die ausdrücklich mit diesem Vertrag von einer einvernehmlichen Änderung ausgeschlossen werden. Derartige Änderungen berechtigen nach § 2 Vertragspunkt 2.2. des Pachtvertrages vom 26.08.2013 den Pächter zur Auflösung des Vertrages.

In der Präambel des Pachtvertrages vom 26.08.2013 erklärt der Verpächter seiner Absicht im EKZ G zur Gewährleistung der Attraktivität des Standortes einen umfangreichen Branchenmix anzubieten und in den, als Beilage zu diesem Pachtvertrag in § 15 A des Pachtvertrages vom 26.08.2013 angeführten, Lageplan ist die Bestandfläche der Lage nach (Top 45), des Ausmaßes nach ca.79 m² sowie der Branche nach (Friseur) definiert. Die übrigen, auf diesen Lageplan eingezeichneten Geschäftsflächen sind lediglich der Lage (Top Nr) und dem Ausmaß (m²) nach definiert. Nach dem, als Beilage zur Vereinbarung vom 02.12.2013 bezeichneten, Lageplan ist der Friseurbetrieb des Bf. nach Top 6 verlegt worden., und es sind nahezu alle, auf beiden Lageplänen eingezeichneten, Bestandflächen nunmehr mit dem Firmennamen versehen (z.B. Top 4 nunmehr I, Top 24 nunmehr D). Nach diesem zu beachtenden Vertragsinhalt (§ 17 Abs.1 GebG 1957) war zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages vom 26.08.2013 die Gesamtplanung de zu errichtenden Einkaufszentrums nicht abgeschlossen.

Es kann aus dem Inhalt des Pachtvertrages vom 26.08.2013 nicht herausgelesen werden, dass es aus benannten Gründen, vordringlich darum gegangen ist, eine bestimmte Geschäftsfläche zum Betrieb eines Friseurgeschäftes in Bestand zu nehmen und zu geben. Dagegen geht aus dem, gemäß § 17 Abs.1 GebG 1957, maßgeblichen Urkundeninhalt die vorläufige Festlegung des Bestandgegenstandes nach Lage und Ausmaß, im Rahmen der Gesamtplanung des zu errichtenden Einkaufszentrums, hervor. Die Zusicherung des Betriebes eines Frisiersalons für Damen und Herren im EKZ G, mit diesem Vertrag, war daher von entscheidenderer Bedeutung, als die Lage und das Ausmaß des Bestandgegenstandes. Es handelt sich daher bei der Vereinbarung vom 02.12.2013, womit die Geschäftsfläche zum Betrieb eines Frisiersalons für Damen und Herren nach Maßgabe des § 15A des Pachtvertrages vom 26.08.2013, verändert worden ist, um einen nach § 21 GebG 1957 gebührenpflichtigen Nachtrag zum o.a. Pachtvertrag.

Im Gegensatz zum verfahrensgegenständlichen Pachtvertrag, geht aus dem Bestandvertrag vom 13.Jänner 1994, des Erkenntnisses, VwGH 29.07.2004, 2004/16/0075, in keiner Weise die vorläufige Festlegung des Bestandgegenstandes hervor. Die Anwendbarkeit des § 21 GebG 1957 ist in diesem Fall u.a. wegen der nicht identen Bezeichnung der Bestandsobjekte im Ergänzungsvertrag vom 2.Oktober 1998 verneint worden.

Zur Höhe der Gebühr aufgrund eines Nachtrages oder Zusatzes iSd § 21 GebG 1957 ist davon auszugehen, dass die Gebühr nur im Umfang der vereinbarten Änderung zu bemessen ist. (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, § 21 Rz 29*)

Im zu beurteilenden Fall bemisst sich die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957, aufgrund des Nachtrages vom 02.12.2013 wie folgt:

Bemessungsgrundlage der im bekämpften Bescheid gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957 festgesetzten Gebühr: **€ 244.584,00** - Bemessungsgrundlage der Gebühr zum Pachtvertrag vom 26.08.2013 lt. Bescheid vom 14.11.2013: **€ 231.852,00 = € 12.732,00** = Bemessungsgrundlage zum Nachtrag vom 02.12.2013 davon gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957 1 vH= **€ 127,32= Gebühr zum Nachtrag vom 02.12.2013.**

Daraus ergibt sich zur Festsetzung der Gebühr mit dem bekämpften Bescheid im Betrage von € 2.445,84 eine **Gutschrift von € 2.318,52.**

Gemäß § 200 Abs.1 Bundesabgabenordnung, (BAO) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

In der Präambel des Pachtvertrages vom 26.08.2013 wird festgehalten, dass dieser im Hinblick auf die Errichtung des Einkaufszentrums abgeschlossen wird. In Vertragspunkt 1.4 wird eine Umsatzpacht vereinbart, und in Vertragspunkt 1.5. ein umsatzabhängiger Werbekostenbeitrag vereinbart.

Somit ist die, für die vorläufige Abgabefestsetzung gemäß § 200 Abs.1 BAO normierte Voraussetzung einer, im Tatsachenbereich stehenden, vorläufigen, Ungewissheit gegeben. (vgl. VwGH 05.03.2009, 2007/16/0142)

Da die, im Zusammenhalt mit der vorläufigen Abgabefestsetzung gebotene Ermessensausübung iSd § 20 BAO, sich jedenfalls am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. VwGH 29.11.2011, 2008/16/0087) (hier vorläufige Abgabefestsetzung bei zeitlich bedingter Ungewissheit im Tatsachenbereich) erfolgte die vorläufige Festsetzung der Bestandgebühr, unter Zugrundelegung der, ebenfalls in Vertragspunkt VI vereinbarten, Mindestmiete, zu Recht.

Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art.133 Abs.4 B-VG 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.

Im gegenständlichen Fall waren keine Rechtsfragen strittig, sondern erfolgte die rechtliche Beurteilung der Vereinbarung vom 02.12.2013 durch Vergleich mit dem Pachtvertrag vom 26.08.2013, entsprechend der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 4. November 2019

