



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. März 2005 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr.xxx/2000, St.Nr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abgeändert als die Rechtsgebühr gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 6.526.626,11 = € 65.266,26 festgesetzt wird.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

### Entscheidungsgründe

Am 30./31. Mai 2000 schlossen die V als Vermieterin und die BW als Mieterin den "1. Nachtrag zum Änderung-Mietvertrag vom 24.06.1999" ab. Dieser hat auszugsweise folgenden Inhalt:

#### *"Präambel*

*Über Wunsch der Mieterin sollen zusätzlich zu den im Änderung-Mietvertrag bereits berücksichtigten baulichen Maßnahmen weitere Änderungen am mietgegenständlichen X-Haus durchgeführt werden. Das Gesamtvolumen dafür beträgt S 99.600.000,00 (ohne Umsatzsteuer). Die einzelnen Änderungen sind in der angeschlossenen Auftragserweiterung vom 28.04.2000 zu dem zwischen den Vertragspartnern abgeschlossenen Generalübernehmervertrag für Bauprojekte vom 11.05.1999 beschrieben.*

*Die vorgesehenen Änderungen betreffen auch Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten, deren Kosten gemäß Punkt 9. des Mietvertrages in der Fassung des Änderungs-Mietvertrages von der Mieterin zu tragen wären. Der Ausgleich für die Übernahme dieser Kosten von Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten soll durch eine zeitlich befristete Mietzinserhöhung und eine Abschlagszahlung bei Beendigung des Mietverhältnisses vor dem 31.03.20015 erfolgen.*

*Die neuzuschaffende Skylobby soll durch die Mieterin zusätzlich angemietet werden.*

.....

*I. Nach Punkt 2. Mietgegenstand wird als Punkt 2a. eingefügt:*

*2a. Erweiterung des Mietgegenstandes*

*Teil des Mietgegenstandes ist auch die aus dem Entwurfplan des Herrn Architekt DI ersichtliche, durch rosa Umrandung gekennzeichnete Skylobby im 13. Obergeschoß inkl des Zwischengeschoßes.*

*II. Nach Punkt 5. "Mietdauer" wird als Punkt 5a. eingefügt:*

*5a. Rückerstattung von Bauaufwand*

*Zusätzlich zu den in Punkt 5. vorgesehenen Kostenrückzahlungen verpflichtet sich die Mieterin als weiteren Ausgleich für die Übernahme der Kosten von Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten durch die Mieterin in der Größenordnung von S 30.000.000,00, für den Fall, dass sie das Mietverhältnis zum 31.03.2015 kündigt, zur Rückzahlung von pauschal S 15.000.000,00 netto (.....). Die Rückzahlung ist im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses zur Zahlung fällig. ...*

*III, Nach Punkt 6 "Mietzins" wird als Punkt 6a eingefügt:*

*6a Mietzins für Skylobby, Sondermiete*

*Der jährliche Mietzins für die zusätzlich angemietete Skylobby Ppunkt 2a) beträgt S 1.950.000,00 netto (.....). Der Mietzins ist ab deren Fertigstellung, spätestens jedoch ab 01.08.2001, anteilig für den Rest des laufenden Kalenderjahres und sodann jeweils am ersten Werktag eines jeden Jahres im Vorhinein, jeweils ohne Abzug eines Vorauszahlungsbonus, zur Zahlung fällig.*

*Als Ausgleich für die Übernahme von Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten , betreffend die Regelgeschosse, die Cafeteria und teilweise die Fassade, durch die Vermieterin, verpflichtet sich die Mieterin auf die Dauer von 10 Jahren, beginnend mit 01.01.2000 zur Zahlung einer zusätzlichen Sondermiete von jährlich S 5.510.000,00 netto (.....). Die Sondermiete ist am ersten Werktag eines jeden Jahres im vorhinein, jeweils ohne Abzug eines Vorauszahlungsbonus, zur Zahlung fällig.*

*V. Kosten und Gebühren:*

*Die mit der Errichtung dieses Nachtrags verbundenen Rechtsgeschäftsgebühren trägt die Mieterin. Zum Zwecke der Gebührenbemessung durch die Vermieterin wird von einem zusätzlichen jährlichen Mietzins einschließlich aller Nebenkosten und Umsatzsteuer von S 9.550.000,00 ausgegangen."*

Mit vorläufigem Bescheid vom 10. Juli 2000 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen Nachtrag die Rechtsgebühr gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit S 286.500,00 (Gebühr gemäß 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 28.650.000,00 = S 286.500,00, das entspricht € 20.820,77) fest. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.*

*Der endg. Bescheid ergeht nach Feststellung, ob eine Rückerstattung gem. Pkt. 5. des Vertrages seitens d. Mieters erfolgt."*

Mit Bescheid vom 22. März 2005 setzte das Finanzamt die Rechtsgebühr für den Nachtrag gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit € 31.721,69 (Gebühr gemäß 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 43.650.000,00 = S 436.500,00, das entspricht € 31.721,69) fest. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Bedingte Leistungen und Lasten sind gemäß § 26 GebG 1957 als unbedingte zu behandeln.*

*Bemessungsgrundlage:*

*ATS 28.650.000,00 laut vorl. Bescheid*

*ATS 15.000.000,00 Rückerstattung von Bauaufwand laut Pkt. 5a*

*ATS 43.650.000,00"*

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass es sich bei der in Punkt 5.a des Nachtrages geregelten Rückerstattung von Bauaufwand in Höhe von S 15.000.000,00 (die "Abschlagszahlung") nicht um eine Leistung handle, die die Bw. als Bestandnehmer zu erbringen habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes der Bestandsache zu gelangen. Vielmehr sei die Abschlagszahlung von der Bw. nur dann zu bezahlen, wenn die Bw. den Mietvertrag vor dem 31. März 2015 kündigt (siehe auch die Präambel des Nachtrages: "Abschlagszahlung bei Beendigung des Mietverhältnisses vor dem 31. März 2015). Die Abschlagszahlung stelle daher inhaltlich vielmehr einen pauschalierten Schadenersatz dar, welcher gebührenrechtlich nicht relevant sei. In der Folge habe daher eine Einbeziehung der vorgenannten Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage zu unterbleiben.

In der Präambel des Nachtrages werde außerdem klargestellt, dass der Ausgleich für die Übernahme der Kosten für Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten (i) durch ein (bis 31. Dezember 2010) zeitlich befristete Mietzinserhöhung (siehe Punkt 6.a. Abs. 2 des Nachtrages) und (ii) eine Abschlagszahlung bei Beendigung des Mietverhältnisses durch den Mieter vor dem 31. März 2015 (siehe Punkt 5a des Nachtrages) erfolgen solle.

Die Behörde habe somit in der Bemessungsgrundlage laut vorläufigem Bescheid (dh. im Betrag von S 28.650.000,00; dieser Betrag ist das Dreifache des in Punkt V. des Nachtrages für die Gebührenberechnung festgehaltenen jährlichen "Mietzinses" von S 9.550.000,00) bereits den entsprechend anteiligen Betrag der Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten berücksichtigt. Das Einbeziehen der Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage hätte demnach zur Folge, dass die Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten bei der Gebührenfestsetzung nunmehr erneut und daher doppelt berücksichtigt würden. Auch aus diesem Grund habe eine Einbeziehung der Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage zu unterbleiben.

Die Behörde habe außerdem die Abschlagszahlung mit dem gesamten Betrag von

S 15.000.000,00 in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Die Abschlagszahlung wäre aber in jedem Fall nur anteilig zu berücksichtigen. In diesem Fall wäre für Zwecke der Gebührenbemessung der dreifache Jahreswert der Abschlagszahlung – und somit nur S 3.000.000,00 (der Jahreswert der Abschlagszahlungsbetrages sei S 1.000.000,00; dies ergebe sich aus Punkt 5a des Nachtrages iVm Zeitpunkt des Abschlusses des Nachtrages) entscheidend.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 2005 führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Gemäß Vertragspunkt 5a. des vergebührten Nachtrages verpflichtet sich die Mieterin zur Rückzahlung von S 15.000.000,-. Da laut § 26 GebG. bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte zu behandeln sind, ist die vereinbarte aufschiebende Bedingung "für den Fall,..." unbeachtlich und die vereinbarte Rückerstattung Bauaufwand als einmalige Leistung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.*

*Eine anteilmäßige Berücksichtigung käme nur für den Fall in Frage, dass ein aliquoter Rückforderungsanspruch hinsichtlich der erbrachten einmaligen Leistung besteht, was laut beurkundeten Vertragsinhalt gegenständlich nicht zutrifft (sh. auch VfGH Erkenntnis B 410/79).*

*Durch das Einbeziehen der Einmalzahlung kommt es auch zu keiner Doppelberücksichtigung zusätzlich zum erhöhten Mietzins, da auch nach erfolgter Leistung des erhöhten Mietzinses bis 31.12.2010 bei einer Kündigung vor dem 31.3.2015 der Betrag von S 15.000.000,- fällig wird."*

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. noch ergänzend ausgeführt, dass der von der Behörde in der Berufungsvorentscheidung angeführten Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 1.10.1982, B 410/79) ein mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liege (Hier: pauschalierter Schadenersatz im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses vor dem 31. März 2015; Sachverhalt B 10/79. einmaliger Baukostenzuschuss zu Mietbeginn mit 2%-iger Amortisationsquote pro Jahr).

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt ErfNr.xxx/1999 zu dem der "Änderungsmietvertrag vom 24.6./29.6.1999" vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Gebührenbemessung unterzogen worden war.

Daraus ergibt sich, dass der "Änderungsmietvertrag vom 24.6./29.6.1999" auszugsweise folgenden Inhalt hat:

#### *"4. Sonderregelung für Generalsanierung*

*Die Vermieterin wird das Mietobjekt, den Wünschen der Mieterin entsprechend, auf ihre Kosten durchgreifend renovieren und umgestalten. Im Zuge der Generalsanierung werden über ausdrücklichen Wunsch der Mieterin auch Instandhaltungsarbeiten beauftragt, deren Kosten gemäß Punkt 9. dieses Vertrages von der Mieterin zu tragen wären (beispielsweise für Sanierung der Fußbodenbeläge, Maler- und Anstreicherarbeiten, Zwischendecken,*

*Beleuchtungskörper, WC- und Waschraumeinrichtungsgegenstände, Zwischenwände, Türblätter, Elektroinstallationen etc).*

.....

### *5. Mietdauer*

*Das Mietverhältnis wurde zuletzt mit Schreiben vom 26.11.1990 und 30.07.1991, angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern am 31.07.1991 unter BRPxxx/1991 bis 31.03.2005 verlängert.*

*In Hinblick auf die Generalsanierung des X-Hauses auf Kosten der Vermieterin wird das bis 31.03.2005 befristete Mietverhältnis ab diesem Zeitpunkt in ein unbefristetes Mietverhältnis umgewandelt, das unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist jeweils zum 31.03. eines jeden Jahres aufgekündigt werden kann.*

*Gleichzeitig verzichtet die Mieterin darauf, das Mietverhältnis auf einen vor dem 31.03.2015 liegenden Zeitpunkt aufzukündigen.*

*Für den Fall, dass das Mietverhältnis seitens der Mieterin zum 31.03.2015 gekündigt wird, verpflichtet sich die Mieterin zur Rückzahlung von 100% der Kosten der Generalsanierung, die nach diesem Vertrag von der Mieterin zu tragenden Instandhaltungsarbeiten betreffen, wobei diese Kosten einvernehmlich mit 105 Mio S netto pauschaliert werden.....*

### *6. Mietzins*

*Der jährliche Mietzins beträgt für das Kalenderjahr 1999 S 41.054.062,00 und für die zur Nutzung überlassenen Garagenplätze (...) S 4.128.497,00. Der genannte Mietzins ergibt sich aus der Mietzins- und Wertsicherungsvereinbarung der in der Präambel genannten, beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigten und entsprechend vergebühren Mietverträge.*

*Diese Entgelt versteht sich ohne Betriebskosten und ohne Umsatzsteuer auf Basis des Indexwertes für Oktober 1998.*

*Der monatliche Mietzins beträgt 1/12 des ermittelten jährlichen Mietzinses.*

### *8. Betriebskosten*

*Die Mieterin hat neben dem Mietzins den auf das Bestandsobjekt entfallenden verhältnismäßigen Anteil an den für die gesamte Liegenschaft auflaufenden Kosten, Auslagen und Aufwendungen nachstehender Art zu bezahlen:*

.....

### *9. Instandhaltung*

*Die Instandhaltung des Bestandsobjektes obliegt der Mieterin insoweit, als diese nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in der am Tag des Vertragsabschlusses geltenden Fassung und der einschlägigen Judikatur jeweils der Mieterin zukommt. Die Anwendung der Bestimmungen des § 1096 Absatz 1 Satz 1 ABGB wird einvernehmlich ausgeschlossen. Alle übrigen Instandsetzungsarbeiten am Bestandsobjekt obliegen der Vermieterin. Allfällige Schäden, die unter diese Instandsetzungsarbeiten fallen, sind von der Mieterin unverzüglich an die Vermieterin bekanntzugeben.*

.....

### *11. Kosten und Gebühren:*

*Die Mieterin trägt die mit der Vertragserrichtung verbundenen Rechtsgeschäftsgebühren. Zum Zwecke der Gebührenbemessung durch das Finanzamt wird festgehalten, dass der auf den Mietgegenstand entfallende Gesamtmietzins einschließlich aller Nebenkosten und Umsatzsteuer mit einem jährlichen Betrag von S 64.330.046,00 angegeben wird."*

Mit Vorhalt vom 26. Februar 2008 gab die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der Bw. bekannt, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, die Berufung als unbegründet abzuweisen und den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, als die Rechtsgebühr für den "1. Nachtrag" gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 6.526.626,11 = € 65.266,26 festzusetzen.

Dabei wurde der Bw. insbesondere unter Hinweis auf Punkt 5. des "Änderung-Mietvertrages" vorgehalten, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des "1. Nachtrages" am 31. Mai 2000 ein Vertrag auf bestimmte Dauer bis zum 31. März 2005 und erst anschließend auf unbestimmte Dauer vorgelegen sei und daher die im "1. Nachtrag" zusätzlich vereinbarten wiederkehrenden Leistungen nicht bloß mit dem dreifachen Jahreswert von S 28.650.000,00 (S 9.550.000,00 x 3), sondern zusätzlich – entsprechend der bestimmten Vertragsdauer von insgesamt 58 Monaten – noch mit einem Betrag von S 461.58.333,33 ( $1/12$  von S 9.550.000,00 = S 795.833,35 x 58) anzusetzen sei.

Zur Einbeziehung der im Fall der Kündigung des Bestandsverhältnisses zum 31.3.2015 zu leistende "Abschlagszahlung" von € 15.000.000,00 wurde dargelegt, dass die vorliegenden Urkunden keinen Anhaltspunkt dafür bieten, dass der Leistung der "Abschlagszahlung" eine andere Gegenleistung als der Gebrauch der Bestandsache gegenüberstünde und dass nach dem Urkundeninhalt diese Leistung keine Reduzierung der von der Bw. für den Zeitraum von 10 Jahren zu leistenden "Sondermiete" bewirke.

In der dazu von der Bw. abgegebenen Stellungnahme wurde einerseits eingewandt, dass mit dem „Änderung-Mietvertrag“ lediglich festgestellt worden sei, dass ein befristeter Vertrag existiere und gleichzeitig vereinbart worden, diesen befristeten Vertrag in inhaltlich leicht ergänzter Form in einen unbefristeten Vertrag abzuändern. Der „Änderung-Mietvertrag“ sei somit als unbefristeter Vertrag anzusehen, denn die in Punkt 5. des „Änderung-Mietvertrag“ erwähnte Befristung des vorangegangenen Vertrages sei zivilrechtlich nicht durchsetzbar. Mit anderen Worten: Weder die Mieterin noch die Vermieterin hätten darauf bestehen können, dass der „Änderung-Mietvertrag“ per 31.03.2005 endet. Weiters habe die Qualifizierung des „Änderung-Mietvertrages“ als befristeter Vertrag eine unzulässige Doppelvergebühung desselben Mietverhältnisses zur Folge: Der vorangegangene, bis 31.03.2005 befristete Vertrag sei für eben diese Befristung bereits unter der BRPxxx/1991 ordnungsgemäß vergewährt worden. In gleicher Weise sei der „1. Nachtrag zum Änderung-Mietvertrag vom 24.06.1999“ als unbefristet zu qualifizieren. Bei der Gebührenfestsetzung sei daher von einem unbefristeten Mietverhältnis auszugehen, wodurch zur Bemessung ausschließlich der dreifache Jahreswert heranzuziehen sei.

Andererseits wurde hinsichtlich der „Abschlagszahlung“ darauf verwiesen, dass diese nur dann zu leisten sei, wenn die Bw. den Mietvertrag zum 31.03.2015 aufkündigen sollte. Sie habe daher diese Zahlung nur für den Nichtgebrauch der Bestandsache zu leisten, nicht jedoch um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Diese Zahlung stehe in keinem Leistungsaustauschverhältnis zum Gebrauch des Mietgegenstandes; sie stelle vielmehr eine

Pönale oder eine Reugeldverpflichtung dar.

§ 909 ABGB (Reugeld) sehe vor, dass die Vertragsteile einen Betrag bestimmen, der zu zahlen ist, falls ein Vertragsteil beschließt, den Vertrag nicht (weiter) erfüllen zu wollen. Der Schuldner habe also die Wahl den Vertrag entweder zu erfüllen oder das Reugeld zu zahlen. Im gegenständlichen Fall sei die Bw. verpflichtet, die Abschlagszahlung zu leisten, wenn sie beschließt das Mietverhältnis nicht (weiter) zu erfüllen, sondern zum 31.3.2015 zu beenden. Die „Abschlagszahlung“ könne aber auch als Vertragsstrafe (Pönale) iSd § 1336 ABGB angesehen werden. Gemäß § 1336 ABGB könnten Vertragspartner vereinbaren, dass für den Fall des entweder gar nicht oder nicht auf gehörige Art erfüllten Vertrages ein bestimmter Geldbetrag zu entrichten ist. Auch dies sei hier der Fall: Die Vertragspartner des Mietvertrages hätten den Mietvertrag im Hinblick auf eine langfristige Dauer des Mietverhältnisses abgeschlossen. Sollte nun die Bw. beschließen diese langfristige Bindung nicht aufrechterhalten zu wollen sondern den Vertrag per 31. März 2015 zu beenden, so werde sie vereinbarungsgemäß pönalpflichtig.

Beiden Auslegungsvarianten sei gemeinsam, dass die Zahlung gerade nicht für den Gebrauch der Bestandsache zu leisten sei, sondern - genau im Gegenteil - für den Nichtgebrauch der Bestandsache fällig werde, sodass sie im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VWGH nicht zum Wert jener Leistungen zählen könne, zu deren Erbringung sich die Bw. als Bestandnehmer verpflichtet hat um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Die Abschlagszahlung falle daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebührenbemessung. Die Gebühr für die vorliegende, unbefristete Urkunde sei mit dem dreifachen Jahreswert zu bemessen; die Bemessungsgrundlage betrage daher S 28.650.000,00, die Gebühr S 286.500,00 (= € 20.820,77).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen gemäß Abs 2 leg. cit. auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Wiederkehrende Leistungen sind gemäß Abs. 3 leg. cit. bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, zu bewerten. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

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 gemäß § 21 GebG dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde die Qualifikation eines "Zusatzes oder Nachtrages" gemäß § 21 GebG hat, ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ausschließlich durch einen Vergleich der "bereits ausgefertigten Urkunde" und derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den Zusatz oder Nachtrag darstellen soll (vgl. VwGH 18.12.1997, 97/16/0473).

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG, der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird nach Abs. 2 dieser Bestimmung bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, welcher die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Der Nachtrag oder Zusatz zu einer Urkunde über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft unterliegt, wenn er das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufhebt und ersetzt, sondern bloß zusätzliche Rechte und Pflichten begründet, zwar der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Geschäft, die Höhe der Gebühr richtet sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nach dem der zusätzlich bedungenen Leistung.

Im gegenständlichen Fall wurde durch den "1. Nachtrag" zum "Änderung-Mietvertrag" einerseits der Mietgegenstand um die Skylobby erweitert und andererseits wurde für das bestehende Mietverhältnis eine zeitlich befristete Mietzinserhöhung und eine Abschlagszahlung für den Fall der Kündigung des Mietverhältnisses zum 31. März 2015 vereinbart. Entsprechend der Bestimmung des § 21 GebG ist die Gebühr für den "1. Nachtrag" daher vom Entgelt für die zusätzlich angemietete Skylobby sowie von den für den bisherigen Mietgegenstand zusätzlich vereinbarten Leistungen zu bemessen.

Mit dem "1. Nachtrag" wurde die Dauer des Bestandverhältnisses nicht verändert und sind daher die bereits zuvor im "Änderung-Mietvertrag" vereinbarten Leistungen nicht noch einmal in die Bemessungsgrundlage für den Nachtrag einzubeziehen. Die zuvor im "Änderung-Mietvertrag" getroffenen Regelungen über die Vertragsdauer sind aber dafür maßgeblich, mit welchem Vervielfacher die zusätzlich vereinbarten wiederkehrenden Leistungen (Miete für die Skylobby und Sondermiete) zu kapitalisieren sind. Durch die entsprechenden Verweise des



Nachtrages auf den "Änderung-Mietvertrag" ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG auch dessen Inhalt für die Festsetzung der Gebühr für den Nachtrag maßgeblich.

Nach Punkt 5. des "Änderung-Mietvertrages" liegt bis 31. März 2005 ein befristetes Mietverhältnis vor und wird dieses *ab diesem Zeitpunkt* (und somit nach dem eindeutigen Urkundeninhalt nicht bereits ab dem Zeitpunkt des Abschluss des "Änderung-Mietvertrages") in ein unbefristetes Mietverhältnis umgewandelt, das unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist jeweils zum 31.03. eines jeden Jahres aufgekündigt werden kann. Die Bw. verzichtete zwar gleichzeitig darauf, das Mietverhältnis auf einen vor dem 31. März 2015 liegenden Zeitpunkt aufzukündigen, die Vermieterin wäre aber nach dem Urkundeninhalt durchaus in der Lage gewesen, erstmals zum 31. März 2005 und von diesem Zeitpunkt an jeweils jährlich zum 31. März eine Auflösung des Bestandverhältnisses herbeizuführen. Die Behauptung der Bw., dass die Befristung zivilrechtlich nicht durchsetzbar gewesen sei und weder die Mieterin noch die Vermieterin auf ein Ende des Bestandverhältnisses per 31. März 2005 bestehen hätte können, steht daher im eindeutigen Widerspruch zum Urkundeninhalt. Im Zeitpunkt des Abschlusses des "1. Nachtrages" am 31. Mai 2000 waren beide Vertragspartner noch bis zum 31. März 2005 (somit für einen Zeitraum von insgesamt 4 Jahren und 10 Monaten) an das Vertragsverhältnis gebunden, weshalb ein Vertrag auf bestimmte Dauer und erst anschließend ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorlag.

Sieht ein Vertrag zunächst Unkündbarkeit für eine bestimmte Zeit vor und soll er sich nach Ablauf dieser Zeitspanne jeweils um einen bestimmten Zeitraum verlängern, wenn keine der Parteien kündigt, dann liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof ein Vertrag vor, der für die Dauer der beiderseitigen Bindung auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurde, für die darauf folgende Zeit aber auf unbestimmte Dauer. In die Bemessungsgrundlage sind die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, einzubeziehen, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (vgl. dazu Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG § 33 TP 5, B II 2 b) cc unter Hinweis auf das durch einen verstärkten Senat entschiedene Erkenntnis des VwGH 3.12.1964, 143/63; ebenso VwGH 21.10.1970 2193/70, VwGH 2.3.1972, 796/71; VwGH 30.5.1974 1832/73, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 146 zu § 33 TP 5 GebG und die dort referierte ständige VwGH-Rechtsprechung).

Durch den gegenständlichen "1. Nachtrag" wurden gegenüber dem "Änderung-Mietvertrag" zusätzliche wiederkehrende Leistungen vereinbart - nämlich einerseits für den weiteren Mietgegenstand Skylobby ein jährlicher Mietzins von S 1.950.000,00 (netto) und für einen Zeitraum von 10 Jahren eine jährliche Sondermiete von € 5.510.000,00 (netto) – und sind diese zusätzlichen wiederkehrenden Leistungen, die in Punkt 9. des Nachtrages einschließlich

Nebenkosten und Umsatzsteuer mit einem Wert von S 9.550.000,00 angegeben wurden, entsprechend der vertraglich festgelegten Vertragsdauer zu vergebühren. Da im "1. Nachtrag" hinsichtlich der Dauer des Bestandvertrages keine eigenständige Regelung getroffen wurde, ist die im "Änderung-Mietvertrag" beurkundete Dauer (bestimmte Dauer bis zum 31. März 2005 und anschließende unbestimmte Dauer) maßgeblich und sind die zusätzlich vereinbarten wiederkehrenden Leistungen von S 9.550.000,00 nicht bloß mit dem dreifachen Jahreswert von S 28.650.000,00 ( $S\ 9.550.000,00 \times 3$ ) zu kapitalisieren, sondern ist zusätzlich – entsprechend der bestimmten Vertragsdauer von insgesamt 58 Monaten – noch ein Betrag von S 461.58.333,33 ( $1/12$  von S 9.550.000,00 = S 795.833,35 x 58) anzusetzen und ergibt sich so als Wert der wiederkehrenden Leistungen insgesamt ein Betrag von S 74.808.333,33.

Zum Einwand der Doppelvergebührung des selben Mietverhältnisses ist zu sagen, dass bei der im Jahr 1991 vorgenommenen Vergebührung des bis 31. März 2005 befristeten Vertrages (BRPxxx/1991) nur die bereits damals vereinbarten Leistungen, nicht aber die erst im "1. Nachtrag zum Änderung-Mietvertrag" zusätzlich vereinbarten Leistungen (Mietzins für die Skylobby und Sondermiete samt Nebenkosten) der Gebühr unterzogen wurden. Hätten die Vertragspartner den Bestandvertrag bereits 1991 mit dem nunmehrigen Inhalt in Geltung gesetzt, wäre die Gebühr bereits seinerzeit entsprechend höher ausgefallen.

Die ratio der Regelung des § 21 GebG besteht darin, dass die Parteien des Rechtsgeschäftes gebührenrechtlich weder einen Nachteil noch einen Vorteil daraus ziehen sollen, dass sie das Rechtsgeschäft nicht bereits ursprünglich mit dem nunmehrigen, geänderten Inhalt abgeschlossen haben. Die Höhe einer auf Grund des Änderungsgeschäftes anfallenden Gebühr ist durch Subtraktion der Gebühr des ursprünglichen Rechtsgeschäftes von der (hypothetischen) Gebühr zu ermitteln, die anfele, wenn die Parteien das Rechtsgeschäft bereits damals mit dem nunmehrigen Inhalt abgeschlossen hätten (vgl. dazu Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG, § 21 GebG, B II 3 d aa)

Zur Einbeziehung der "Abschlagszahlung" in Höhe von S 15.000.000,00 ist Folgendes zu sagen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu entrichten ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Grundsätzlich sind somit die Betriebskosten und weiter alle jene Kosten, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Bestandsache erleichtern oder der Sicherung dienen in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Dazu zählt aber 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. Es sind alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur

Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandgeber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsachen dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Im Fall des eben zitierten Erkenntnisses des VwGH war ua. strittig, ob die Verpflichtung des Mieters, die Bestandsache bei Beendigung des Mietverhältnisses neu ausgemalt an den Vermieter zurückzustellen, in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen ist. Daraus ist ersichtlich, dass auch Leistungen, die von der Bestandnehmerin bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu erbringen sind, auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges mit der Überlassung der Bestandsache zum „Wert“ des Bestandvertrages iSd § 33 TP 5 GebG zählen.

Eine einmalige Leistung liegt nicht nur dann vor, wenn die Rückerstattung einer – vorweg erbrachten – Leistung vereinbarungsgemäß unterbleibt, sondern auch dann, wenn bei vorzeitiger Beendigung (wegen der vorzeitigen Beendigung) vom Mieter eine Leistung zu erbringen ist (siehe Arnold, Rechtsgebühren, RZ 14a zu § 33 TP 5 GebG unter Hinweis auf VwGH 14.12.1994, 94/16/0050, ÖStZB 1995, 528). Sowohl die von der Bw. vorgenommene Beurteilung der „Abschlagszahlung“ als Reuegeld iSd § 909 ABGB als auch bei Betrachtung als Vertragsstrafe (Pönale) iSd § 1336 ABGB setzt voraus, dass die Mieterin den Bestandvertrag nicht vereinbarungsgemäß erfüllt und wird dadurch der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Bestandvertrag deutlich.

Nach § 26 GebG sind für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe anzuwenden, dass unter anderem bedingte ("unsichere") Leistungen und Lasten als sofort fällige bzw. unbedingte ("sichere") zu behandeln sind (vgl. VwGH 4.7.1990, 85/15/0246). Es ist daher für die gebührenrechtliche Behandlung der Abschlagszahlung unbeachtlich, dass diese nur für den Fall der Kündigung des Mietverhältnisses durch die Bw. zum 31. März 2005 zu leisten ist.

Es dürfen auch einmalige Leistungen, wie etwa Baukostenzuschüsse oder Grundkostenanteile - es sei denn, dass diese Leistungen ungeachtet ihrer Erwähnung im Bestandvertrag auf Grund eines anderen Rechtsgeschäftes ausschließlich als Vorauszahlung für die in Aussicht genommene spätere Übertragung des Eigentums erbracht werden (die Beweislast hierfür hat allerdings gem § 17 Abs 2 GebG der Gebührenschuldner zu tragen) -, jedoch NUR ANTEILSMÄßIG in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn sie für eine längere Nutzungszeit als drei Jahre bestimmt sind und (Anm: Unterstreichungen durch den UFS) wenn sich aus dem Inhalt der Vereinbarung oder auf Grund gesetzlicher Vorschriften ergibt, dass ein aliquoter Rückforderungsanspruch des Bestandnehmers hinsichtlich der von ihm

erbrachten einmaligen Leistung für den Fall besteht, dass das Vertragsverhältnis vor Ablauf des Aufteilungszeitraumes endet (vgl. VwGH 7.12.1977, 1005/75; VwGH 29.4.1985, 84/15/0184).

Die vorliegenden Urkunden bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Leistung der "Abschlagszahlung" durch die Bw. eine andere Gegenleistung als der Gebrauch der Bestandsache gegenübersteht. Von der Bw. wurde nicht einmal die Behauptung aufgestellt (und damit auch kein Gegenbeweis erbracht), dass der bei Auflösung des Bestandvertrages zu einem bestimmten Termin vorgesehene Betrag mit einem anderen Vertragsverhältnis als dem Bestandvertrag in Zusammenhang stünde. Die hier - bedingt - vereinbarte Abschlagszahlung ist daher als Teil des Entgelts zu behandeln, vergleichbar einem Investitionsbeitrag oder einem Baukostenbeitrag (vgl. dazu ua. VwGH 8.6.1964, 2156/63, VfGH 13.12.1973, B 197/73). Der einzige Unterschied der hier vereinbarten "Abschlagszahlung" zu herkömmlichen Investitionsbeiträgen besteht lediglich darin, dass die "Abschlagszahlung" bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu einem bestimmten Stichtag fällig wird, während herkömmliche Investitionsbeiträge bei Beginn des Bestandverhältnisses zu erbringen sind. Auf Grund der Bestimmung des § 26 GebG ändert die hinausgeschobene Fälligkeit (die außerdem vom Eintritt einer Bedingung abhängig ist) nichts daran, dass die Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen ist.

Der Begriff der Bedingung im Sinne des Gebührenrechts umfasst auch "Potestativbedingungen", das sind Ereignisse, deren Eintritt oder Nichteintritt vom Willen einer Vertragspartei abhängt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 41 zu § 26 GebG).

Die im Fall der Kündigung des Bestandverhältnisses zum 31.3.2015 zu leistende "Abschlagszahlung" bewirkt nach dem Urkundeninhalt keine Reduzierung der von der Bw. für den Zeitraum von 10 Jahren zu leistenden "Sondermiete", weshalb die einmalige Leistung der "Abschlagszahlung" in Höhe von € 15.000.000,00 mit ihrem vollem Betrag neben dem Wert der wiederkehrend zu erbringenden Leistungen von insgesamt S 74.808.333,33 (siehe die obigen Berechnungen), bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen sind und ergibt sich dadurch eine Bemessungsgrundlage von gesamt S 89.808.333,33 (das entspricht € 6.526.626,11).

Gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Rechtsgebühr für den "1. Nachtrag" gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 6.526.626,11 = € 65.266,26 festgesetzt wird.

Wien, am 14. April 2008