

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der ****Bf+ADRESSE****, vertreten durch Holzer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Eichenweg 27, 1140 Wien gegen den vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 25. März 2009 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien, ErfNr. ****x1****, StNr. ****x2**** betreffend Rechtsgeschäftsgebühren gemäß § 33 TP 5 GebG iVm § 42 UmgrStG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Ist der für die Befreiung von der Bestandvertragsgebühr gemäß § 42 UmgrStG erforderliche Kausalzusammenhang noch gegeben, wenn zwischen Einbringungsvertrag und Bestandvertragsübernahme sieben Monate liegen und eine Bestandvertragsverlängerung durch die Vormieterin erfolgte?

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahrensablauf

Am 2. August 2000 schlossen die ****BESTANDGEBERIN**** als Bestandgeberin und die ****VORMIETERIN**** als Bestandnehmerin einen Bestandvertrag über eine Geschäftsfläche im ****ORT**** auf bestimmte Dauer bis 31. Dezember 2008 ab. Am 21. Dezember 2007 vereinbarten die Vertragsparteien eine Vertragsverlängerung bis 31. Dezember 2015.

Für diese Vertragsverlängerung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 25. März 2009 vorläufig die Bestandsvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG fest. Dieser vorläufige Bescheid, adressiert an die ****VORMIETERIN****, wurde in der Fassung der Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2009 rechtskräftig.

Mit Einbringungsvertrag vom 25. September 2007 brachte die ****VORMIETERIN**** ihren Teilbetrieb „****TEILBETRIEB****“ rückwirkend zum 31. Dezember 2006 in die Beschwerdeführerin (Bf.), ein.

Am 11. April 2008 wurde zwischen der Bestandgeberin sowie der ****VORMIETERIN**** als Vermieterin und der Bf. als Nachmieterin eine Vereinbarung über die Vertragsübernahme des befristeten Bestandvertrages vom 2. August 2000 geschlossen. In § 2.3 des Vertrages wird festgehalten, dass sämtliche Bestimmungen des Vertrages, insbesondere die Vertragsverlängerung bis 31. Dezember 2015, für die Nachmieterin weiter gelten. Dies gilt nicht für die Kautions, welche auf 45.000 Euro angehoben wurde.

Für diese Vertragsübernahme setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 25. März 2009 die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG vorläufig fest, da ein neuer Bestandvertrag zustande komme, wenn ein neuer Bestandnehmer in einen bestehenden Bestandvertrag eintritt. Dieser vorläufige Bescheid, adressiert an die Bf., ist beschwerdegegenständlich.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Vorgebracht wurde, dass Vertragsübernahmen, die anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Art. III UmgrStG erfolgen, von der Rechtsgebühr befreit sind. Der eingebrachte Teilbetrieb umfasse unter anderem die Mietrechte an der ***ORT*** und bestehe seit mehr als zwei Jahren. Da die Übernahme des gegenständlichen Bestandvertrages von der Zustimmung der Bestandgeberin abhängig war, sei nach Durchführung der Einbringung im Oktober 2007 mit der Bestandgeberin Kontakt aufgenommen worden. Der Grund, weshalb die Übernahme des Bestandvertrages erst am 11. April 2008 erfolgt ist, liege darin, dass die Bestandgeberin in diesem Zeitraum selbst Gegenstand von Verkaufsverhandlungen gewesen sei. Da bis zum 31. Dezember 2007 die Verlängerungsoption auszuüben war, allerdings noch kein Einvernehmen mit der Bestandgeberin betreffend die Vertragsübernahme erzielt wurde, erfolgte die Verlängerung des ursprünglichen Bestandsvertrages durch die ****VORMIETERIN****.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab. Die Vertragsverlängerung zum 21. Dezember 2007 zwischen Bestandgeberin und ****VORMIETERIN**** stehe zeitlich zwischen

Einbringungsvertrag vom 25. September 2007 und der Vertragsverlängerung vom 11. April 2008, wodurch die für § 42 UmgrStG erforderliche Kausalkette unterbrochen worden sei. Es lägen zwei gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte, nämlich die Vertragsverlängerung vom 21. Dezember 2007 durch die Vermieterin, die ****VORMIETERIN****, und die Vertragsübernahme durch die Nachmieterin, die Bf., vor.

Am 2. Oktober 2009 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung/Beschwerde an die Rechtsmittelinstanz. § 42 UmgrStG fordere keinen unmittelbaren zeitlichen Konnex, der Anlass ergäbe sich daraus, dass ein auf das Einbringungsvermögen bezogenes Vertragsverhältnis von dem einbringenden Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen ist. Das gegenständliche Bestandsobjekt sei ein wesentlicher Bestandteil des in die Bf. eingebrachten Teilbetriebes „****TEILBETRIEB****“. Die Vertragsübernahme habe daher zentrale Bedeutung für die Fortführung des Unternehmens und bestehe sowohl aus dem Mietrecht des gegenständlichen Filialstandortes als auch aus der Verlängerungsoption. Die Umgründungsmaßnahme sei daher das auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette gewesen.

Mit Vorhalt vom 28. März 2017 wurde der Bf. und dem Finanzamt mit der Möglichkeit zur Stellungnahme mitgeteilt, von welchem Sachverhalt ausgegangen werde und welche rechtliche Erwägung sich aus dem Sachverhalt ergäben. Die Bf. wurde gebeten, eine Kopie des Bestandvertrages vom 02. August 2000, abgeschlossen zwischen der Bestandgeberin und der ****VORMIETERIN****, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 7. April 2017 legte die Bf. den Bestandvertrag vom 2. August 2000 vor und gab eine Stellungnahme ab: Zum Bestandvertrag habe eine Verlängerungsoption für sieben Jahre (vom 1.1.2009 bis 31.12.2015) bestanden, die allerdings zeitlich befristet auszuüben war. Um gebührenrechtliche „Komplikationen“ zu vermeiden, sollte die Ausübung der Verlängerungsoption bereits durch die Bf. erfolgen. Voraussetzung sei die Zustimmung der Bestandgeberin zur Übernahme des Bestandvertrages gewesen. Diese Zustimmung sei seitens der Bestandgeberin in den Monaten unmittelbar nach Durchführung der Einbringung (Abschluss des Einbringungsvertrages vom 25.9.2007) nicht erteilt worden. Aus diesem Grund sei die Verlängerungsoption Ende Dezember 2007 noch durch die ****VORMIETERIN**** ausgeübt worden. Die tatsächlichen Beweggründe für die Verzögerung bei der Zustimmung durch die Bestandgeberin zur Übernahme des Bestandvertrages seien der Bf. nicht bekannt, die in diesem Zeitraum stattfindenden Verkaufsverhandlungen der Bestandgeberin seien seinerzeit in der Beschwerdebegründung genannt worden.

Das Finanzamt teilte mit, zu den rechtlichen Ausführungen im Vorhalt keine weitere Stellungnahme abzugeben.

2. Sachverhalt

2.1. Beweis wurde erhoben

- durch Firmenbuchabfrage der ****VORMIETERIN**** und der Bf. (FN ****x3****), sowie Einsicht in die Urkunden
- durch Internetrecherche ****INTERNETABFAGE****
- sowie durch Vorhalteverfahren vom 28. März 2017

2.2. Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

2.2.1. Zur Person der Bestandgeberin

Die Internetrecherche ergab, dass die Bestandgeberin selbst Gegenstand von Verkaufsverhandlungen war, bzw. im Dezember 2007/Mai 2008 gekauft wurde.
****INTERNETABFAGE****

2.2.2. Zu den „Schwesterngesellschaften“ **VORMIETERIN**** und der Bf.**

Nach der Allgemeinen Erläuterung im Anhang zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 der Bf. wurde die Bf. mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft am 30. August 2007 gegründet. Mit Einbringungsvertrag vom 25. September 2007 wurde der Teilbetrieb ****TEILBETRIEB**** mit Wirkung zum 1.1.2007 seitens der Schwestergesellschaft ****VORMIETERIN**** in die Bf. eingebracht. (FN ****x3****). Geschäftsführer der Schwestergesellschaften ist ****GESCHÄFTSFÜHRER****.

2.2.3. Mietvertrag vom 2. August 2000

Die Bestandgeberin und die ****VORMIETERIN**** schlossen am 2. August 2000 einen Mietvertrag über eine Geschäftsfläche ab. Laut § 1.5 wurde das Bestandsobjekt zur ausschließlichen Verwendung nur als „Geschenkartikel ****“ zu Einzelhandelszwecken vermietet. Nach § 3.2. (Betriebspflicht) verpflichtete sich die ****VORMIETERIN****, **** Bekleidung, sowie branchenübliche Accessoires anzubieten. In § 12.3. wurde festgestellt, dass es im Hinblick auf die Zielsetzung der Bestandgeberin, ihren Besuchern ein geordnetes Branchenkonzept zu bieten, notwendig ist, dass der von ihr durchgeplante und an die aktuellen Erfordernisse jeweils angepasste Branchenmix strikt eingehalten wird, der vertraglich festgelegte Geschäftsgegenstand oder das Sortiment darf ohne Zustimmung der Bestandgeberin nicht abgeändert werden. Nach § 5 ist die Bestandgeberin berechtigt, die monatlichen Umsätze der Bestandnehmerin zu kontrollieren. **Nach § 11 bedarf die Benützung des Bestandsobjektes in einer geänderten Rechtsform der schriftlichen Zustimmung der Bestandgeberin.** Die Übernahme des Bestandsobjektes erfolgte am 1. Juni 2000 und das Mietverhältnis läuft bis 31. Dezember 2008. (§ 2 des Mietvertrages).

2.2.4. Im Einbringungsvertrag vom 25. September 2007 wurde zwischen der ****VORMIETERIN**** und der Bf. folgendes vereinbart:

Punkt II.: Gegenstand der Einbringung ist der Teilbetrieb ****TEILBETRIEB**** der ****VORMIETERIN****. Dieser Teilbetrieb umfasst insbesondere die Aktiva und Passiva die Mietrechte an den Filialstandorten **ORT** die Mobile Filiale, den

Online-Shop das Warenlager ****TEILBETRIEB**** Produkte in den Filialen, das Anlagevermögen zugehörig zu den Filialen (insbesondere Software für Kassen und Warenwirtschaft, Ladenbau und Investitionen in den Filialen sowie geleistete Kautionen an Vermieter), die Arbeits- und Dienstnehmer in den Filialen sowie die Abteilungen Einkauf/Marketing, Zentrallager und Online-Shop, direkt zuordenbare Verbindlichkeiten/ Rückstellungen; die Marke ****TEILBETRIEB**** (****MARKE****) sowie die Homepage,

Laut Punkt III. bringt die ****VORMIETERIN**** ihren Teilbetrieb ****TEILBETRIEB**** mit allen Rechten und Pflichten gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG in die Bf. unter Inanspruchnahme des Art. III UmgrStG ein und diese erklärt, diesen Teilbetrieb zur Fortführung zu übernehmen.

Laut Punkt IV. tritt die Bf. anstelle der ****VORMIETERIN**** in sämtliche Vertragsverhältnisse ein, die zum eingebrachten Teilbetrieb gehören. **Soweit zum Rechtsübergang die Zustimmung von Dritten notwendig ist, verpflichtet sich die ****VORMIETERIN****, alles in ihrer Macht stehende zu tun, um diese Zustimmung zu erwirken.** Soweit die Einwilligung eines Dritten zu einer Vertragsübernahme nicht erwirkt werden kann oder soll, verpflichtet sich die einbringende Gesellschaft, alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen treuhändig für die übernehmende Gesellschaft auszuüben bzw. zu erfüllen. In diesen Fällen hat sie insbesondere von der übernehmenden Gesellschaft ausnahmslos Weisungen einzuholen, wie sie im Rahmen solcher Vertragsverhältnisse jeweils zu verfahren hat.

2.2.5. Vertragsverlängerung vom 21. Dezember 2007

Am 6. September 2000 übergab die Bestandgeberin der ****VORMIETERIN**** ein Anbot auf Vertragsverlängerung bis zum 31. Dezember 2015, wobei die Annahmeerklärung bis zum 30. Juni 2008 eingelangt sein muss. Die ****VORMIETERIN**** nahm das Verlängerungsanbot als Bestandnehmer am 21. Dezember 2007 an.

2.2.6. Vertragsübernahme vom 11. April 2008

Diese Vereinbarung wurde zwischen der Bestandgeberin, der ****VORMIETERIN**** und der Bf. abgeschlossen. In der Präambel wurde festgestellt, dass der Bestandvertrag vom 2. August 2000 mit Vertragsverlängerung am 21. Dezember 2007 bis zum 31. Dezember 2015 verlängert wurde. In § 2 übertitelt mit „Vertragsübernahme“ tritt die Bf. mit dem Abschluss dieser Vereinbarung in den zwischen der Bestandgeberin und der ****VORMIETERIN**** abgeschlossenen Bestandvertrag an deren Stelle ein. Die Bf. übernimmt dadurch sämtliche Verpflichtungen und Rechte des Bestandnehmers, so wie diese Rechte und Verpflichtungen nach dem Bestandvertrag bestehen. Die ****VORMIETERIN**** scheidet mit Abschluss dieser Vereinbarung aus dem Bestandvertrag aus. Klargestellt wurde auch, dass sämtliche übrigen Bestimmungen des Bestandvertrages unverändert weiter gelten.

3. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG 1957 sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

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

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

§ 42 Satz 1 UmgrStG, übertitelt mit „Vertragsübernahme“ befreit Rechtsgeschäfte, mit denen anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Artikel III bis VI des ersten Hauptstückes eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme), von den Stempel- und Rechtsgebühren.

Art. III Einbringungen, § 12 Abs. 1 Satz 1 UmgrStG lautet: Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

4. Erwägungen

4.1. Urkundeninhalt gemäß § 17 GebG

Für die Rechtsgeschäftsgebühren ist gemäß § 17 GebG der Urkundeninhalt wesentlich, es kommt darauf an, was von den Vertragsteilen nach dem Urkundeninhalt vereinbart wurde. Der Urkundeninhalt ist daher eine Vorfrage, ob eine Vertragsübernahme vereinbart wurde und ob in weiterer Hinsicht die Befreiung gemäß § 42 UmgrStG gewährt werden kann.

Der **Vertrag vom 2. August 2000**, abgeschlossen zwischen der Bestandgeberin und der ****VORMIETERIN****, **ist ein Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG.**

Zwischen den selben Vertragsteilen, der Bestandgeberin und der ****VORMIETERIN**** wurde am 21. Dezember 2007 eine **Verlängerung des Bestandvertrages** vereinbart.

Diese Verlängerung (Prolongation) wurde vom Finanzamt entsprechend **§ 21**

GebG iVm § 33 TP 5 GebG beurteilt und mit Bescheid vom 25. März 2009 dafür

Bestandvertragsgebühr vorgeschrieben. Dagegen erhob die ****VORMIETERIN****

Berufung. Gegen die Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2009 wurde kein

Vorlageantrag gestellt, weshalb der Bestandvertragsgebührenbescheid in der Fassung der Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2009 rechtskräftig wurde.

Die Bf. wurde mit 30. August 2007 gegründet und die ****VORMIETERIN**** brachte

ihren Teilbetrieb ****TEILBETRIEB**** mit **Einbringungsvertrag vom 25. September**

2007 in die Bf. ein. Mit **Vereinbarung vom 11. April 2008 (Vertragsübernahme)**

zwischen der Bestandgeberin, der ****VORMIETERIN**** und der Bf., trat die Bf. anstelle der ****VORMIETERIN**** als Bestandnehmer in den verlängerten Bestandvertrag

vom 21.12.2007 ein. Die Bf. übernahm dadurch sämtliche Verpflichtungen und Rechte des Bestandnehmers, so wie diese Rechte und Verpflichtungen nach dem Bestandvertrag bestehen. Klargestellt wurde, dass sämtliche übrigen Bestimmungen des Bestandvertrages unverändert weiter gelten und dass die ****VORMIETERIN**** mit Abschluss der Vereinbarung aus dem Bestandvertrag ausscheidet.

4.2. Vertragsübernahme als Neubegründung der Verlängerung des Bestandvertrages

Die Vertragsteile selbst bezeichnen diese Vereinbarung vom 11. April 2008 in § 2 als Vertragsübernahme.

Die Vertragsübernahme ist ein eigenes Rechtsinstitut, sie wird als ein rechtsgeschäftlicher Vertrag verstanden, im Zuge dessen unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von einem Vertragspartner auf einen neuen Vertragspartner übertragen wird. Die Vertragsübernahme bewirkt, dass durch einen einheitlichen Akt nicht nur die Gesamtheit aller wechselseitigen Rechte und Pflichten übertragen wird, sondern dass der Vertragsübernehmer an die Stelle einer aus dem Schuldverhältnis ausscheidenden Partei tritt und deren gesamte vertragliche Rechtsstellung übernimmt, ohne dass dadurch der Inhalt oder die rechtliche Identität des bisherigen Schuldverhältnisses verändert werden. Die Vertragsübernahme enthält nicht nur eine Kombination von Forderungsabtretung und Schuldübernahme, sondern auch eine Übertragung der darüber hinausgehenden rechtlichen Rahmenbeziehungen, z.B. auch vertragsbezogene Gestaltungsrechte. Mit dem neuen Partner wird das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt, ohne dass sich an der Identität des betreffenden Vertrages dabei etwas ändert. Das ABGB regelt nur den Übergang der Gläubigerstellung (Zession) bzw. der Schuldnerstellung (Schuldübernahme), eine Vertragsübernahme wird für zulässig gehalten, erfordert aber eine Dreiparteieneinigung. Ist daher mit der Abtretung der Rechte aus dem Bestandvertrag auch eine Schuldübernahme verbunden, liegt nicht bloß eine Zession, sondern eine Vertragsübernahme, somit eine Neubegründung des Bestandverhältnisses, vor. Eine Vertragsübernahme, die derart zustande kommt, dass der ausscheidende, der neueintretende und der verbleibende Vertragspartner *uno acto* die Vertragsübernahme vereinbaren und darüber eine Urkunde errichten, ist gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln. (VwGH 27.1.1983, 81/15/0120; VwGH 16.10.1989, 88/15/0086; VwGH 14.1.1991, 90/15/0125; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075; VwGH 17.3.2005, 2004/16/0254; VwGH 29.3.2007, 2004/16/0185; VwGH 11.9.2014, 2012/16/0023; UFS 1.7.2004, RV/0134-F/04; UFS 11.8.2004, RV/2707-W/02; UFS 21.6.2006, RV/0147-W/04; UFS 12.2.2007, RV/0595-W/05; UFS 4.9.2009, RV/2273-W/05; BFG 28.9.2015, RV/7102838/2014; BFG 27.9.2016, RV/7103106/2012; *Hügel*, Gebührenpflicht der Vertragsübernahme: Fiskalische Tendenzen in der Judikatur des VwGH? RdW 1989,77; *Steiner*, Zession, Abtretung, Gesellschafterwechsel und Vertragsübernahme im Gebührengesetz. Versuch einer systematischen Ordnung, RdW 1991, 62; *Knörzer*, Prolongation, Novation und Vertragsübernahme im Gebührenrecht, taxlex 2006, 181;

Twardosz, Vermeidung von Rechtsgeschäftsgebühren bei der Vertragsübernahme. Kriterien der Unterscheidung zwischen Zession und Neuabschluss von Verträgen, SWK 2014/25, 1106). Von dem Eintritt des Vertragsübernehmers in die Rechtsstellung der ausscheidenden Vertragspartei können einzelne Rechte und Pflichten ausgenommen werden (OGH 28.02.1984, 5 Ob 512/84).

Die Vereinbarung vom 11. April 2008 wurde von allen drei Vertragsteilen, der Bestandgeberin, der ****VORMIETERIN**** (Vormieter) und der Bf. (Nachmieter) abgeschlossen. Aus dem Inhalt der Vertragsübernahme ist zu ersehen, dass zwischen Bestandgeberin, Vor- und Nachmieter *uno actu* die Vertragsübernahme vereinbart wurde, nicht nur Rechte wurden übernommen, sondern es fand auch eine Schuldübernahme statt. Bei der Vereinbarung vom 11. April 2008 handelt es sich um eine Vertragsübernahme, die mit Zustimmung der Parteien durch Unterzeichnung zustande gekommen ist. Die Vereinbarung enthält keine wesentlichen Änderungen, wodurch die Identität des ursprünglichen Vertrages erhalten bleibt. Die vereinbarte Anhebung der Kaution ist für das Bundesfinanzgericht keine wesentliche Änderung, die zu einem Identitätsverlust führen könnte. Ein Zusatz bzw. Nachtrag iSd § 21 GebG liegt mangels Parteienidentität mit dem ursprünglichen Bestandvertrag nicht vor.

Das Finanzamt hat diese Vereinbarung zu Recht als Neubegründung/Verlängerung des Bestandverhältnisses gemäß § 33 TP 5 GebG beurteilt. Da ein Einbringungsvorgang stattfand, ist zu untersuchen, ob für die Vertragsübernahme die Befreiung gemäß § 42 UmgrStG gewährt werden kann.

4.3. Kausalkette zwischen Einbringung und Vertragsübernahme als Voraussetzung der Befreiung gemäß § 42 UmgrStG

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 42 UmgrStG ist die **kausale Verknüpfung der Vertragsübernahme mit der Umgründungsmaßnahme**, welche das auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet. (VwGH vom 29.03.2007, 2004/16/0185; BFG 12.08.2004, RV/2708-W/02).

Nach dem Wortlaut des § 42 UmgrStG sind Rechtsgeschäfte gebührenbefreit, mit denen anlässlich einer Einbringung eine Vertragsstellung übertragen wird. Nach *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, Erg § 42, Tz 12 ergibt sich aus dem Wort „anlässlich“ das Erfordernis einer kausalen Verknüpfung mit der entsprechenden Umgründungsmaßnahme, ohne dass damit auch eine zeitliche Limitierung für den Abschluss der rechtsgeschäftlichen Vertragsübernahme besteht. Anlass für die Vertragsübernahme muss daher jedenfalls ein Umgründungsvorgang nach Art. III bis VI UmgrStG sein. Der umgründungsbezogene Anlass ist dadurch gegeben, dass ein auf das Einbringungsvermögen bezogenes Vertragsverhältnis vom einbringenden Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht.

Im Einbringungsvertrag vom 25. September 2007 wurden die gegenständlichen Mietrechte ausdrücklich zum Vertragsgegenstand erklärt. Zudem verpflichtet sich die ****VORMIETERIN**** alles in ihrer Macht stehende zu tun, um eine allfällige Zustimmung

zu einem Rechtsübergang zu erwirken. **Mit der Vertragsübernahme vom 11. April 2008 ging das auf das Einbringungsvermögen bezogene Bestandverhältnis von der ****VORMIETERIN**** auf die Bf. über.**

Das dürfte vom Finanzamt auch nicht in Zweifel gezogen worden sein. Fraglich ist nur, ob die Kausalkette noch gegeben ist, wenn zwischen Einbringung und Vertragsübernahme sieben Monate lagen und in diesem Zeitraum durch die Vormieterin die Vertragsverlängerung vom 21. Dezember 2007 stattfand.

Zu einer vergleichbaren Frage gibt es bereits eine Rechtsprechung. Im Sachverhalt, der der Entscheidung UFS 11.08.2004, RV/2707-W/02 bzw. dem dazu ergangenen Erkenntnis VwGH 29.3.2007, 2004/16/0185 zugrunde lag, wurde drei Jahre nach der Einbringung (1996) ein Nachtrag (1999) wegen einer Umfinanzierung auf Basis Schweizer Franken erstellt, Vertragsübernahmen wurden von den Beteiligten weder zur Zeit der Einbringung im Jahre 1996 noch im Nachtrag 1999 von den Beteiligten abgeschlossen. Die Befreiung gemäß § 42 UmgrStG wurde versagt, **weil der Nachtrag 1999 keinen kausalen Zusammenhang mit der Einbringung aufwies**, sondern der Umstellung der Refinanzierung auf Schweizer Franken dienen sollte. **Auch dem Inhalt des Nachtrags 1999 war eine Verbindung mit dem Einbringungsvorgang nicht zu entnehmen. Vielmehr wird bereits in der Präambel zum Ausdruck gebracht, dass damit lediglich Änderungen gegenüber den Leasingverträgen aus den Jahren 1984, 1985 und 1990 vereinbart werden sollten.** Ansonsten wurde ausgeführt, dass hinsichtlich der Frage einer zeitlichen Begrenzung ein kausaler und in gewisser Weise auch zeitlicher Zusammenhang mit dem Vorgang zur Bedingung gemacht wird, eine zeitliche Limitierung für den Abschluss des Rechtsgeschäftes ist aber nicht vorgesehen. Die zeitliche Dimension ist wird durch die Kausalität vorgegeben. **Es ist daher davon auszugehen, dass auch eine, einige Zeit nach der Umgründung durchgeführte Beurkundung einer Vertragsübernahme nach § 42 UmgrStG befreit ist, wenn die kausale Verknüpfung mit der Umgründung gegeben ist.** (UFS 11.08.2004, RV/2707-W/02).

Im gegenständlichen Fall bezieht sich der Wortlaut der Vertragsübernahme vom 11. April 2008 nicht auf den Einbringungsvertrag. Im Unterschied zum Sachverhalt von UFS 11.08.2004, RV/2707-W/02 handelt es sich allerdings eindeutig um eine Vertragsübernahme iSe Neubegründung des Bestandverhältnisses zwischen der Bestandgeberin und der Bf. Übernommen wurde der - verlängerte - Bestandvertrag vom 2. August 2000, in welchem sich die Vormieterin unter anderem verpflichtet hatte, die Geschäftsfläche zu Einzelhandelszwecken als „Geschenkartikel ****“ zu mieten, weiters wurde festgelegt, dass die Benützung des Bestandsobjektes in einer geänderten Rechtsform der schriftlichen Zustimmung der Bestandgeberin bedarf. Hier wird allerdings der Wortlaut des Einbringungsvertrages vom 25. September 2007 aufschlussreich, da gerade dieser Teilbetrieb ****TEILBETRIEB**** samt gegenständlichem Bestandverhältnis in die neugegründete Bf. eingebracht wurde. Ein weiterer Bezug zur späteren Vertragsübernahme liegt darin, dass sich laut Punkt IV. des Einbringungsvertrages die

einbringende Vormieterin verpflichtete, „*alles in ihrer Macht stehende zu tun*“, um die Zustimmung zum Rechtsübergang durch Dritte, u.a. der Bestandgeberin, zu erwirken.

Damit ergibt sich im vorliegenden Fall aus Sicht des Inhaltes des Einbringungsvertrages vom 25.9.2007 in Verbindung mit dem ursprünglichen Bestandvertrag vom 2. August 2000, dass _ einerseits was den Betriebsgegenstand betrifft (****TEILBETRIEB****) und andererseits die erforderliche Zustimmung durch die Bestandgeberin im Fall einer Änderung der Rechtsform - eine kausale Verknüpfung zwischen Einbringung und Vertragsübernahme besteht. Das dürfte vom Finanzamt ebenfalls nicht bezweifelt worden sein.

Im Vorhalt vom 28. März 2017 wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes folgende Frage aufgeworfen: „*Allerdings stellt sich die Frage, wieso die Vertragsverlängerung nicht bereits mit Unterzeichnung des Einbringungsvertrages vollzogen wurde. Zudem ist unklar, weshalb die Vertragsübernahme durch die von der Beschwerdeführerin behauptete Übernahme der Bestandgeberin durch einen neuen Eigentümer verzögert wurde. Schließlich erwuchs dem potentiellen Käufer kein Risiko, da die übernehmende Gesellschaft ein Teilbetrieb des Altbestandnehmers darstellte und sich die Identität des Geschäftsführers nicht änderte.*“

Dazu äußerte sich die Bf. mit Schriftsatz vom 7. April 2017, dass geplant war, dass bereits die Bf. die Verlängerungsoption ausüben sollte. Voraussetzung dafür sei aber die Zustimmung der Bestandgeberin gewesen, die aber in den Monaten unmittelbar nach Durchführung der Einbringung nicht erteilt wurde. Aus diesem Grund musste die Verlängerungsoption vom 21. Dezember 2017 noch durch die ****VORMIETERIN**** gezogen werden. Die tatsächlichen Beweggründe für die Verzögerung der Zustimmung sind zwar nicht bekannt, dürften aber damit im Zusammenhang gestanden sein, dass die Bestandgeberin selbst Gegenstand von Verkaufsverhandlungen war.

Die Internetrecherche ergab, dass die Bestandgeberin in diesen sieben Monaten Gegenstand von Verkaufsverhandlungen war und tatsächlich auch verkauft wurde. Es ist daher glaubhaft, dass hier ein Zusammenhang mit der verzögerten Zustimmung der Bestandgeberin gewesen sein könnte. Damit ist auch die zeitliche Dimension von sieben Monaten kein Grund, die Befreiung gemäß § 42 UmgrStG zu versagen.

Es bleibt noch die Frage, ob der Abschluss der Bestandvertragsverlängerung vom 21. Dezember 2007 durch die Vormieterin, der zeitlich innerhalb dieser sieben Monate lag, die für § 42 UmgrStG erforderliche Kausalkette unterbrochen hat.

Auch hier gibt der Einbringungsvertrag vom 25. September 2007 Aufschluss, da sich die einbringende Vormieterin, die ****VORMIETERIN****, verpflichtete, für den Fall, dass die Einwilligung eines Dritten zu einer Vertragsübernahme nicht erwirkt werden kann oder soll, alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen treuhändig für die Bf. als übernehmende Gesellschaft auszuüben bzw. zu erfüllen, bzw. nach den Weisungen der Bf. zu agieren.

Dies ist durch die rechtzeitige Annahme des Verlängerungsanbotes verwirklicht worden. Da die Zustimmung der Bestandgeberin zur Vertragsübernahme in zeitlicher Nähe zum

Einbringungsvertrag nicht erwirkt werden konnte, die Vormieterin aber den sozusagen zentralen Teilbetrieb samt den gegenständlichen Mietrechten bereits in die Bf. eingebracht hatte, wäre andernfalls das Bestandverhältnis am 31. Dezember 2008 automatisch abgelaufen, hätte die Vormieterin nicht die zeitlich begrenzte Verlängerungsoption ausgeübt.

Auch wenn sieben Monate zwischen Einbringungsvertrag und Vertragsübernahme liegen und zeitlich die Vertragsverlängerung vom 21. Dezember 2007 „dazwischengeschoben“ ist, überwiegen nach dem vorliegenden Sachverhalt eindeutig die Elemente, die für einen Kausalzusammenhang zwischen der Einbringung und der (verzögerten) Vertragsübernahme sprechen.

5. Schlussfolgerung

Der für die Gebührenbefreiung gemäß § 42 UmgrStG erforderliche Kausalzusammenhang ist bei Übernahme eines Bestandvertrages durch den Nachmieter als Folge eines Einbringungsvertrages noch gegeben, wenn zwischen Einbringung und Vertragsübernahme sieben Monate liegen und eine Bestandsvertragsverlängerung durch die Vormieterin erfolgte, die nur zeitlich begrenzt ausgeübt werden konnte: Der Anlass für die Vertragsübernahme (Kausalität) ergab sich aus dem Inhalt des Einbringungsvertrages, wonach die Mietrechte nicht nur Gegenstand der Einbringung waren, sondern sich auch die Vormieterin verpflichtete, „*alles in ihrer Macht stehende zu tun*“, um die Zustimmung zum Rechtsübergang durch Dritte, u.a. der Bestandgeberin, zu erwirken, allenfalls bis zur Einwilligung die Rechte und Pflichten für die Nachmieterin treuhändig auszuüben. Dazu kommt, dass Vor- und Nachmieterin Schwesterngesellschaften sind und denselben Geschäftsführer haben. Glaubhaft ist das Vorbringen der Bf., dass die lange Verzögerung der Zustimmung/Mitwirkung der Bestandgeberin an der Vertragsübernahme damit im Zusammenhang stand, dass diese, wie die Internetrecherche ergab, in diesem Zeitraum gerade selbst Gegenstand von Verkaufsverhandlungen war.

Die Vertragsübernahme vom 11. April 2008 ist daher infolge kausaler Verknüpfung mit der Einbringung gemäß § 42 UmgrStG von der Bestandvertragsgebühr befreit.

Aus diesen all diesen Gründen war der Beschwerde stattzugeben und der vorläufige Bestandvertragsgebührenbescheid aufzuheben.

6. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung keine Revision zulässig, da es bereits eine Rechtsprechung gibt (VwGH 29.3.2007, 2004/16/0185).

Wien, am 9. August 2017