jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2009/1/29 2008/16/0055

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.01.2009

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken

Norm

BAO §289 Abs1
BAO §289 Abs2
BAO §293
B-VG Art130 Abs2
GebG 1957 §33 TP5
GebG 1957 §33 TP5 Abs3
VwGG §41 Abs1
VwRallg

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2008/16/0086

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerden der I Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch die Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien,

1. vom 14. April 2008, Zl. RV/1646-W/05, betreffend Rechtsgebühr, protokolliert zur hg. Zl. 2008/16/0055, und

2. vom 20. Juni 2008, Zl. RV/1646-W/05, betreffend Berichtigung des obgenannten Bescheides vom 14. April 2008, protokolliert zur hg. Zl. 2008/16/0086,

zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.163,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beschwerdegegenständlich sind die Vergebührung des "1. Nachtrages zum Änderung-Mietvertrag vom 24.06.1999" und die Berichtigung dieser Vergebührung.

Die Beschwerdeführerin ist seit Jahren Mieterin der Liegenschaft EZ des Grundbuches L, Grundstück 124/3, mit dem darauf errichteten sogenannten "X-Haus" einschließlich des Vorplatzes und der nicht verbauten Teile der Liegenschaft mit Ausnahme von Garagenplätzen im zweiten Tiefgeschoss dieses Hauses. Nachdem das Bestandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Vermieterin über das genannte Objekt in mehreren Urkunden geregelt und dadurch unübersichtlich geworden war, schlossen die Vermieterin und die Beschwerdeführerin im Juni 1999 eine als "Änderung-Mietvertrag" titulierte Vereinbarung. Dieser Mietvertrag - so seine Präambel - stelle eine von gegenstandslos oder entbehrlich gewordenen Bestimmungen bereinigte konsolidierte Fassung des auf die Dauer bis 31. März 2005 abgeschlossenen, beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigten und entsprechend vergebührten Mietvertrages dar. In die konsolidierte Fassung werde auch ein Mietvertrag aus dem Jahr 1975 über PKW-Stellplätze, ebenfalls beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt, einbezogen. Die konsolidierte Fassung solle als neue Bezugsbasis zu allen Vertragsfragen und diesbezüglicher Korrespondenz dienen. Gleichzeitig solle eine Vertragsverlängerung geregelt werden.

Der Vertrag lautet sodann auszugsweise:

"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 ... bis 31.03.2005 verlängert.

Im 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% Kosten der Generalsanierung, die die nach diesem Vertrag von der Mieterin zu tragenden Instandhaltungsarbeiten betreffen, wobei dieses Kosten einvernehmlich mit 105 Mio S netto pauschaliert werden ...

6. Mietzins

Der jährliche Mietzins beträgt für das Kalenderjahr 1999 S 41,054.062,-- und für die zur Nutzung überlassenen Garageplätze ... S 4,128.497,--. Der genannte Mietzins ergibt sich aus der Mietzins- und Wertsicherungsvereinbarung der in der Präambel genannten, beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigten und entsprechend vergebührten Mietverträge.

Dieses 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 Bestandobjekt entfallenden verhältnismäßigen Anteil an den für die gesamte Liegenschaft auflaufenden Kosten, Auslagen und Aufwendungen nachstehender Art zu bezahlen:

...

9. Instandhaltung

Die Instandhaltung des Bestandobjektes 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 Bestandobjekt obliegen der Vermieterin. Allfällige Schäden, die unter diese Instandsetzungsarbeiten fallen, sind von der Mieterin unverzüglich an die Vermieterin bekannt zu geben.

...

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,-- angegeben wird."

Ende Mai 2000 unterfertigten die Vermieterin und die Beschwerdeführerin als Mieterin den "1. Nachtrag zum Änderung-Mietvertag vom 24.06.1999" (in der Folge kurz: "1. Nachtrag"). Über Wunsch der Beschwerdeführerin sollten - so die Präambel zu dieser Urkunde - zusätzlich zu den im Änderung-Mietvertrag bereits berücksichtigten baulichen Maßnahmen weitere Änderungen am gegenständlichen "X-Haus" durchgeführt werden. Das Gesamtvolumen dafür betrage S 99.600.000,00 (ohne Umsatzsteuer). Die vorgesehenen Änderungen beträfen auch Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten, deren Kosten gemäß Punkt 9. des Mietvertrages in der Fassung des Änderung-Mietvertrages von der Mieterin zu tragen wären. Der Ausgleich für die Übernahme dieser Kosten von Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten solle durch eine zeitlich befristete Mietzinserhöhung und eine Abschlagszahlung bei Beendigung des Mietverhältnisses vor dem 31. März 2015 erfolgen. Die neu zu schaffende "Skylobby" solle durch die Beschwerdeführerin zusätzlich angemietet werden.

Der "1. Nachtrag" lautet im Weiteren auszugsweise:

"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 P. 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,--, für den Fall, dass sie das Mietverhältnis zum 31.03.2015 kündigt, zur Rückzahlung von pauschal S 15,000.000,-- 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 (Punkt 2a.) beträgt S 1,950.000,-- 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,-- 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 diese 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,-- ausgegangen."

Mit vorläufigem Bescheid vom 10. Juli 2000 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für den

"1. Nachtrag" die Rechtsgebühr gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit S 286.500,-- (Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 28.650.000,-- = S 286.500,--, das entspricht EUR 20.820,77) fest. Da - so die Begründung - nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, erfolge die Vorschreibung vorläufig. Der endgültige Bescheid ergehe nach Feststellung, ob eine Rückerstattung gemäß Punkt 5. des Vertrages seitens des Mieters erfolge.

Mit Bescheid vom 22. März 2005 setzte das Finanzamt die Rechtsgebühr für den "1. Nachtrag" gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit EUR 31.721,69 (Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 Geb G mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 43.650.000,-- = S 436.500,--, das entspreche EUR 31.721,69) fest.

In der dagegen erhobenen Berufung vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, bei der in Punkt 5a. des

"1. Nachtrages" geregelten Rückerstattung von Bauaufwand in Höhe von S 15.000.000,-- (die "Abschlagszahlung") handle es sich nicht um eine Leistung, die die Beschwerdeführerin als Bestandnehmerin zu erbringen habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes der Bestandsache zu gelangen. Vielmehr sei die Abschlagszahlung nur dann zu bezahlen, wenn die Beschwerdeführerin den Mietvertrag vor dem 31. März 2015 kündige. Die Abschlagszahlung stelle daher vielmehr einen pauschalierten Schadenersatz dar, der gebührenrechtlich nicht relevant sei.

Sollte die Behörde dennoch zur Auffassung gelangen, dass die Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei, sei des weiteren Folgendes zu berücksichtigen: In der Präambel des

"1. Nachtrages" werde klargestellt, dass der Ausgleich für die Übernahme der Kosten für Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten durch eine (bis 31. Dezember 2010) zeitlich befristete Mietzinserhöhung (siehe Punkt 6a. Abs. 2 des "1. Nachtrages") und eine Abschlagszahlung der Beendigung des Mietverhältnisses durch den Mieter vor dem 31. März 2015 (siehe Punkt 5a des "1. Nachtrages") erfolgen solle. Die Behörde habe somit in der Bemessungsgrundlage laut vorläufigem Bescheid bereits den entsprechend anteiligen Betrag der Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten berücksichtigt. Das Einbeziehen der Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage hätte demnach zu Folge, dass die Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten bei der Gebührenfestsetzung nunmehr erneut und daher doppelt berücksichtigt würden.

Soweit allerdings die Behörde ungeachtet der vorgebrachten Gründe dennoch zur Auffassung gelangen sollte, dass die Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei, sei des weiteren Folgendes zu berücksichtigen: Die Behörde habe die Abschlagszahlung mit dem gesamten Betrag von S 15.000.000,-- in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Die Abschlagszahlung wäre aber in jedem Fall nur anteilig zu berücksichtigen. In diesem Fall werde für Zwecke der Gebührenbemessung der dreifache Jahreswert der Abschlagszahlung - und somit nur S 3.000.000,-- entscheidend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 2005 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Berufung als unbegründet ab. Da laut § 26 GebG bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte zu behandeln seien, sei die für die Abschlagszahlung vereinbarte aufschiebende Bedingung unbeachtlich und die vereinbarte Rückerstattung an Bauaufwand als einmalige Leistung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Eine anteilsmäßige

Berücksichtigung käme nur für den Fall in Frage, dass ein aliquoter Rückforderungsanspruch hinsichtlich der erbrachten einmaligen Leistung bestehe, was laut beurkundetem Vertragsinhalt nicht zutreffe. Durch das Einbeziehen der Einmalzahlung komme es auch zu keiner Doppelberücksichtigung zusätzlich zum erhöhten Mietzins, da auch nach erfolgter Leistung des erhöhten Mietzinses bis 31. Dezember 2010 bei einer Kündigung vor dem 31. März 2015 der Betrag von S 15.000.000,-- fällig werde.

Die Beschwerdeführerin beantragte in ihrer Eingabe vom 19. August 2005 die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Erledigung vom 26. Februar 2008 hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin vor, dass sie nach dem derzeitigen Verfahrensstand beabsichtige, die Berufung als unbegründet abzuweisen und den angefochtenen (endgültigen) Bescheid insofern abzuändern, dass die Rechtsgebühr gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % der Bemessungsgrundlage von EUR 6.526.626,11 = EUR 65.266,2 6 festgesetzt werde. Nach Punkt 5. des "Änderung-Mietvertrages" liege bis 31. März 2005 ein befristetes Mietverhältnis vor, das sich ab diesem Zeitpunkt in ein unbefristetes umwandle, wobei die Beschwerdeführerin darauf verzichte, das Mietverhältnis auf einen vor dem 31. März 2015 liegenden Zeitpunkt aufzukündigen. Daher sei davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des

"1. Nachtrages" am 31. Mai 2000 ein Vertrag auf bestimmte Dauer bis 31. März 2005 (somit einen Zeitraum von insgesamt vier Jahren und zehn Monaten) und anschließend ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorgelegen sei. Es seien daher die im "1. Nachtrag" vereinbarten wiederkehrenden Leistungen für die Anmietung der Skylobby und die für einen Zeitraum von zehn Jahren vereinbarte Sondermiete samt Nebenkosten und Umsatzsteuer nicht bloß mit dem dreifachen Jahreswert von S 28.650.000,-- zu kapitalisieren, sondern sei zusätzlich - entsprechend der bestimmten Vertragsdauer von insgesamt 58 Monaten - noch ein Betrag von (richtig:)

S 46,158.333,33 anzusetzen und ergebe sich als Wert der wiederkehrenden Leistungen insgesamt ein Betrag von

S 74,808.333,33.

Zur Einbeziehung der "Abschlagszahlung" in Höhe von S 15,000.000,-- in die Bemessungsgrundlage hielt die belangte Behörde zusammengefasst fest, die vorliegenden Urkunden böten keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Leistung der "Abschlagszahlung" durch die Beschwerdeführerin eine andere Gegenleistung als der Gebrauch der Bestandsache gegenüberstünde. Die hier - bedingt - vereinbarte Abschlagszahlung sei daher als Teil des Entgelts zu behandeln, vergleichbar einem Investitionsbeitrag oder einem Baukostenbeitrag. Der einzige Unterschied der hier vereinbarten "Abschlagszahlung" zu herkömmlichen Investitionsbeiträgen bestehe lediglich darin, dass die "Abschlagszahlung" bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu einem bestimmten Stichtag fällig werde. Aufgrund des § 26 GebG ändere die hinausgeschobene Fälligkeit (die außerdem vom Eintritt einer Bedingung abhängig sei) nichts daran, dass die Abschlagszahlung in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen sei. Die im Fall der Kündigung des Bestandverhältnisses zum 31. März 2015 zu leistende "Abschlagszahlung" bewirke nach dem Urkundeninhalt keine Reduzierung der von der Beschwerdeführerin für den Zeitraum von zehn Jahren zu leistenden "Sondermiete", weshalb die einmalige Leistung der "Abschlagszahlung" in Höhe von (richtig:) S 15.000.000,-- in ihrem vollen Betrag neben dem Wert der wiederkehrend zu erbringenden Leistungen von insgesamt S 74.808.333,33 bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen sei und sich dadurch eine Bemessungsgrundlage von insgesamt S 89.808.333,33 (dies entspreche EUR 6.526.626,11) ergebe.

In ihrer Stellungnahme vom 2. April 2008 wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Annahme einer Befristung und gegen die Beurteilung der Abschlagszahlung von S 15.000.000,-- für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung. Der "Änderung-Mietvertrag" sei als unbefristeter Vertrag anzusehen, weil die im Punkt 5. dieses Vertrages erwähnte Befristung des vorangehenden Vertrages zivilrechtlich nicht durchsetzbar sei. Die Qualifizierung des "'Änderung-Mietvertrages" als befristet hätte eine unzulässige Doppelvergebührung des selben Mietverhältnisses zur Folge. In gleicher Weise sei der "1. Nachtrag" als unbefristet zu qualifizieren.

Die Beschwerdeführerin habe die "Abschlagszahlung" nur dann zu leisten, wenn sie den Mietvertrag zum 31. März 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 daher in keinem Leistungsaustauschverhältnis zum Gebrauch des Mietgegenstandes, sie stelle vielmehr ein Pönale oder eine Reuegeldverpflichtung dar.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid vom 14. April 2008 sprach die belangte Behörde über die Berufung wie folgt ab:

"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 EUR 6.526.626,11 = EUR 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."

Begründend erwog sie nach Darstellung des Verwaltungsverfahrens, Zitierung aus den eingangs wiedergegebenen Urkunden, der von ihr herangezogenen Bestimmungen des GebG sowie von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu diesen Bestimmungen:

"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 anderseits 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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin, 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.

...

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 EUR 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 x 3) zu kapitalisieren, sondern ist zusätzlich - entsprechend der bestimmten Vertragsdauer von insgesamt 58 Monaten - noch ein Betrag von S 46.158.333,33 (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 (BRP 405554) 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.

...

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

...

Die vorliegenden Urkunden bieten keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Leistung der 'Abschlagszahlung' durch die Beschwerdeführerin, eine andere Gegenleistung als der Gebrauch der Bestandsache gegenübersteht. Von der Beschwerdeführerin 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 ... 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 ...

Die im Fall der Kündigung des Bestandverhältnisses zum 31.3.2015 zu leistende 'Abschlagszahlung' bewirkt nach dem Urkundeninhalt keine Reduzierung der von der Beschwerdeführerin für den Zeitraum von 10 Jahren zu leistenden 'Sondermiete', weshalb die einmalige Leistung der 'Abschlagszahlung' in Höhe von EUR (richtig wohl:) S 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 EUR 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 ...

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 Grad /o von einer Bemessungsgrundlage von EUR 6.526.626,11 = EUR 65.266,26 festgesetzt wird."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die zur hg. Zl.2008/16/0055 protokollierte Beschwerde, in der sich die Beschwerdeführerin in nachstehenden Rechten verletzt erachtet:

"* Recht auf Unterbleiben einer Verböserung durch die zweite Instanz (Verböserung erfolgt nicht 'in der Sache', außerhalb der Verjährungsfrist und rechnerisch falsch);

* Recht auf Beachtung der Unzuständigkeit der belangten Behörde;

* Recht auf richtige Ausmittlung der Bemessungsgrundlage (sowohl hinsichtlich des Elements der Vertragsdauer als auch hinsichtlich des Elements der Mietzinshöhe);

* Recht auf Beachtung der Rundungsbestimmung des § 27 GebG und der Umrechnungsbestimmungen (Schilling/Euro), die eine 'Verteuerung' verbieten, bei Ausmittlung der Höhe der Rechtsgebühr."

Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Nach Einleitung des Vorverfahrens über diese Beschwerde berichtigte die belangte Behörde mit einem weiteren Bescheid vom 20. Juni 2008 den erstangefochtenen Bescheid in seinem Spruch dahingehend, dass der Abgabenbetrag von EUR 65.266,26 durch den Betrag von EUR 65.266,24 ersetzt werde. Die "Entscheidungsgründe" dieses Bescheides lauten:

"In der Berufungsentscheidung vom 14. April 2008 ... wurde vom unabhängigen Finanzsenat die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von EUR 6.526,626,11 = EUR 65.266,26 festgesetzt. Da die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2002 entstanden ist, wurde die rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch in Schilling durchgeführt und die in Schilling ausgedrückte Bemessungsgrundlage von S 89.808.333,33 sodann in Euro (ergibt EUR 6.526.626,11) umgerechnet. Bei der unter Anwendung des Steuersatzes von 1% erfolgten Berechnung des Abgabengeldes in Euro unterlief dem unabhängigen Finanzsenat insofern ein Rechenfehler als der gemäß § 27 GebG gerundete Abgabenbetrag von S 89.808,00 auf EUR 65.266,26 anstatt richtig auf EUR 65.266,24, umgerechnet wurde.

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeit berichtigen.

Die Berichtigung eines Bescheides kann auch noch während eines Verfahrens, das auf Grund einer gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof anhängig ist,

vorgenommen werden ... Der berichtigende Bescheid tritt nicht an

die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern er tritt hinzu und bildet mit dem von ihm berichtigten Bescheid eine Einheit ...

Bei Ausübung des Ermessens gab die Behörde dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorzug gegenüber der aus der Rechtskraft resultierenden Rechtsbeständigkeit. Da die Berechtigung zu einer Verringerung der Abgabenbelastung der Beschwerdeführerin führt, liegen auch keine Billigkeitsgründe vor, die gegen eine Ermessenübung sprechen.

Es war daher der bei der Umrechnung von Schilling in Euro unterlaufene Rechenfehler dadurch zu berichtigen, als im Spruch der Berufungsentscheidung vom 14. April 2008 der Abgabenbetrag von EUR 65.266,26 durch den Betrag von EUR 65.266,24 ersetzt wird."

Gegen den Bescheid vom 20. Juni 2008 richtet sich die zur hg. Zl. 2008/16/0086 protokollierte Beschwerde, in der sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt erachtet, dass eine Berichtigung des Bescheides (mit allen ihren Folgewirkungen z.B. im Bereich des Aufwandersatzes) nur dann vorgenommen werden dürfe, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen (z.B. in Form eines Rechenfehlers) vorlägen, nicht auch dann, wenn diese nicht vorlägen, z.B. wenn sie nur zum Vorwand diene, Kostenfolgen abzuwehren. Sie erachte sich ferner in ihrem Recht auf richtige Ermessenausübung verletzt, die dazu hätte führen müssen, dass die Berichtigung unterbleibe. Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des zweitangefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und zu beiden Beschwerden Gegenschriften erstattet, in der sie jeweils die Abweisung der Beschwerden als unbegründet unter Zuerkennung von Kosten beantragt.

Die Beschwerdeführerin wiederum erstattete jeweils zu beiden Gegenschriften Äußerungen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden Beschwerdesachen wegen ihres rechtlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Im Hinblick auf die vorliegende Verfahrenskonstellation von berichtigtem und berichtigendem Bescheid ist Folgendes vorauszuschicken:

Die Berichtigung nach § 293 BAO erfolgt rückwirkend auf dem Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2004, Zl. 2004/16/0041). Ein berichtigender Bescheid tritt - soweit sein Inhalt reicht - an die Stelle des berichtigten Bescheides. Erfolgt die Berichtigung während des hinsichtlich des berichtigten Bescheides laufenden Beschwerdeverfahrens, so hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid in der berichtigten Form dem weiteren Verfahren zu Grunde zu legen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 13. November 1990, Zl. 90/08/0169, mwN).

Auf die vorliegende Fallkonstellation bezogen folgt daraus, dass der Verwaltungsgerichtshof den erstangefochtenen Bescheid in seiner durch den zweitangefochtenen Bescheid berichtigten Form der Überprüfung zu Grunde zu legen hat.

Zum erstangefochtenen Bescheid betreffend die Festsetzung einer Rechtsgebühr von (berichtigt) EUR 65.266,24 (protokolliert zur hg. Zl. 2008/16/0055):

Unter dem Titel "Verböserung" wendet sich die Beschwerde dagegen, dass erstmalig von der belangten Behörde im Berufungsverfahren der "Änderung-Mietvertrag" in die rechtliche Beurteilung miteinbezogen worden sei. Diese Einbeziehung liege außerhalb der Änderungsbefugnis des § 289 Abs. 2 BAO für Entscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren. Dadurch sei die Beschwerdeführerin erstmals nicht für den rechtsgeschäftlichen Inhalt der maßgeblichen Urkunde zu entrichtende Gebühr herangezogen worden, sondern für Rechtsgebühr, die nur unter Bezugnahme auf eine andere Urkunde zu entrichten sei. Die belangte Behörde habe somit eine Entscheidung getroffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz falle. Schließlich sei in Bezug auf die "zweitinstanzliche Verböserung" auch Verjährung eingetreten. Dem Eintritt der Verjährung stehe § 209a BAO nicht entgegen, weil die Berufung naturgemäß gegen "die Sache" erhoben worden sei und die Verböserung "außerhalb der Sache" erfolge.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist 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 Abänderungsbefugnis nach § 289 Abs. 2 BAO ("nach jeder Richtung") ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs erster Instanz gebildet hat. Die Berufungsbehörde darf daher ein und dieselbe Abgabe (das ist die im bekämpften Bescheid vorgeschriebene Abgabe) in veränderter Höhe (auch von veränderten Grundlagen und anders beurteilten Sachverhalten ausgehend) festsetzen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 13. Oktober 1995, Zl. 92/17/0294, sowie vom 1. Juli 2005, Zl. 2003/17/0281; vgl. etwa auch Stoll, Kommentar zur BAO, S. 2801, mwN).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hätte die Rechtsgrundlage des § 289 Abs. 2 BAO selbst dann nicht verlassen, wenn sie das die Gebührenpflicht auslösende Moment in einer anderen Urkunde als die Abgabenbehörde erster Instanz erblickte und die Begründung in der Berufungsentscheidung dementsprechend auswechselte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. September 1969, Zl. 383/68, mwN).

Im vorliegenden Beschwerdefall hatte sich die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Rechtsgebühr u.a. dadurch geändert (erhöht), dass die belangte Behörde unter Bedachtnahme auf den "Änderung-Mietvertrages" aus dem Jahr 1999, insbesondere auf die darin vorgesehene vorläufige Befristung des Bestandsverhältnisses bis 31. März 2005, ein vorerst auf (restlich 58 Monate) befristetes Bestandverhältnis und erst daran anschließend ein unbefristetes Bestandverhältnis unterstellte.

Sache des Verfahrens erster Instanz und damit Angelegenheit, über die die meritorische Entscheidung der belangten Behörde zu ergehen hatte, war die Festsetzung der Rechtsgebühr für den

"1. Nachtrag" zum "Änderung-Mietvertrag". Allerdings sollte schon nach dem Urkundeninhalt der "1. Nachtrag" nicht an Stelle des "Änderung-Mietvertrages" treten, sondern, wie schon seine Textierung nahe legt, ergänzend zu diesem

hinzutreten. So sah der

"1. Nachtrag" auch keine eigenständige Bestimmung über die Dauer des Bestandverhältnisses vor, wodurch etwa in Abänderung des "Änderung-Mietvertrages", sei es auch nur für die "Skylobby", nur mehr ein unbefristetes vorgesehen worden wäre.

Dies bedeutet, dass die bereits im "Änderung-Mietvertrag" vorgesehene Befristung auch für das erweiterte Bestandobjekt Bedeutung entfalten sollte, was auch von der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel gezogen wird. Die Erweiterung des Augenmerks auf den "Änderung-Mietvertrag" aus dem Jahr 1999, der die Essentialia des Bestandvertrages in konsolidierter Form festgehalten hatte, mag zwar zu veränderten Grundlagen im Sachverhalt geführt haben, änderte jedoch in ihrem, im Folgenden noch zu behandelnden Einfluss auf die Höhe der Rechtsgebühr für den "1. Nachtrag" nichts an der "Sache" und damit am Gegenstand des Berufungsverfahrens, nämlich der Rechtsgebühr für den

"1. Nachtrag" und an der Identität mit dem Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz.

Damit entbehrt auch das weitere Argument der Beschwerde, dass der "zweitinstanzlichen Verböserung" auch die Verjährung entgegenstehe, einer Grundlage (vgl. hiezu etwa Ritz, Kommentar zur BAO3, Rz 46 zu § 289 BAO, mwN).

Gleiches gilt für die von der Beschwerde in Zweifel gezogene Zuständigkeit der belangten Behörde für die Entscheidung in der Sache, die durchaus gegeben war.

Auch im Weiteren wendet sich die Beschwerde gegen die "Hinzurechnung von (weiteren) 58 Kalendermonaten", bedingt durch die von der belangten Behörde in die Beurteilung miteinbezogene vorläufige Befristung des Bestandverhältnisses bis 31. März 2005. Im GebG 1957 gelte das Urkundenprinzip. Auf Punkt IV. des

"1. Nachtrages" habe sich die belangte Behörde nicht berufen und dessen Inhalt sei nicht festgestellt worden. Mit dem Vertragstext, der eine zeitlich befristete Mietzinserhöhung und eine Abschlagszahlung bei Beendigung des Mietverhältnisses vor dem 31. März 2015 regle, werde dagegen nicht beurkundet, dass der in ein unbefristetes Mietverhältnis umgewandelte Mietvertrag vorher noch auf bestimmte Zeit laufe. Eine bestimmte Vertragsdauer von (vorerst) 58 Kalendermonaten sei nicht beurkundet. Entgegen der Ansicht der Beschwerde ist jedoch Punkt IV. des "1. Nachtrages" nicht die für die Annahme einer vorläufigen Befristung des Bestandverhältnisses allein tragende Bedeutung beizumessen: Wie den vorgelegten Verwaltungsakten zu entnehmen ist, sollten laut dem in Rede stehenden Punkt IV., "(s)oweit in diesem Nachtrag

nichts Abweichendes bestimmt wird, ... die übrigen Bestimmungen

des Änderung-Mietvertrages vom 24.06.1999 sinngemäß" gelten. Unabhängig davon trat der Inhalt der gegenständlichen Urkunde (des "1. Nachtrages") in dem von der belangten Behörde festgestellten, im Übrigen unstrittigen Inhalt zum eingangs auszugsweise wiedergegebenen, in seinem Inhalt ebenfalls unbestrittenen "Änderung-Mietvertrag" aus dem Jahr 1999, insbesondere zu dessen (unstrittiger) Bestimmung über die vorläufige Befristung hinzu, wird doch der ergänzende Regelungscharakter des "1. Nachtrages" schon in dessen Präambel und der weiteren Textierung deutlich, die gewissermaßen auf einen Einschub der neuen Vertragpunkte in den Regelungsbestand des "Änderung-Mietvertrages" abzielte. Auch die Beschwerde geht nicht davon aus, dass etwa der Inhalt des

"1. Nachtrages" über eine zeitlich befristete Mietzinserhöhung sowie über eine Abschlagszahlung irgendeine Bedeutung für die im "Änderung-Mietvertrag" vorgesehene vorläufige Befristung hatte. Dem Umstand, dass die belangte Behörde Punkt IV. des

"1. Nachtrages" nicht zum Inhalt ihrer Feststellungen erhob, kommt daher zur Beantwortung der gegenständlichen Frage, ob auch das auf die Skylobby erweiterte Bestandverhältnis vorerst bis 31. März 2005 befristet war, keine Relevanz zu.

Sodann wendet sich die Beschwerde der "Höhe der Verböserung" zu. Die belangte Behörde habe nicht berücksichtigt, dass der Mietzins für die Skylobby nicht ab Juni 2000, sondern erst "ab Fertigstellung, spätestens jedoch ab 01.08.2001" zu bezahlen sei. Sie habe diesen Umstand nicht berücksichtigt, den Fertigstellungstermin nicht festgestellt und sich solcherart einen relevanten Verfahrensmangel zu Schulden kommen lassen. Der Fertigstellungstermin (bzw. der "Spätestens-Termin" ab August 2001) bewege sich innerhalb der 58 "zusätzlichen Kalendermonate", sodass es insoweit

zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage und demzufolge auch der Rechtsgeschäftsgebühr zu kommen gehabt habe. Hätte die belangte Behörde den Fertigstellungstermin hinterfragt, so hätte sie das (relevante) Beweisergebnis erzielt, dass die Fertigstellung erst am 1. August 2001 erfolgt sei. Sie könne dagegen weder einwenden, dass sie der Beschwerdeführerin - zu diesem Zeitpunkt nicht rechtsfreundlich vertreten - einen entsprechenden Vorhalt getätigt habe, noch, dass § 17 Abs. 2 GebG eine sogenannte Pro-fisco-Klausel enthalte. Die maßgebliche Passage im Vertrag sei von der belangten Behörde festgestellt worden. Das Vorbringen der Beschwerde verstoße daher nicht gegen das - nur den Sachverhaltsbereich betreffende - aus § 41 Abs. 1 VwGG abgeleitete Neuerungsverbot. Selbst bei exzessiver (durch verfassungsrechtliche Auslegungsgrundsätze verpönte) Auslegung der Pro-fisco-Klausel, die die allgemeinen Vorschriften der BAO über die amstwegige Ermittlungspflicht bloß "überlagere", könne bei einem am Ultimo des Vormonats abgeschlossenen Vertrag über die Fertigstellung einer Skylobby, die mit "spätestens" nach 14 Monaten in Aussicht genommen werde, nicht davon ausgegangen werden, dass diese Fertigstellung schon am nächsten Tag bzw. schon im nächsten Kalendermonat, zivilrechtlich volle Zahlungspflicht für den Kalendermonat auslösend, erfolgt sei.

Diesem Vorbringen der Beschwerde ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde in ihrem eingangs genannten Vorhalt vom 26. Februar 2008 der Beschwerdeführerin dazu Gehör eingeräumt hatte, in Ansehung des Punktes 5. des "Änderung-Mietvertrages" von einem vorerst befristeten Bestandverhältnis auszugehen und der befristeten Bestanddauer einen Zeitraum von insgesamt vier Jahren und zehn Monaten zu Grunde zu legen. Damit war gegenüber der Beschwerdeführerin im Abgabenverfahren offengelegt worden, dass die belangte Behörde von einer Fertigstellung ab Ende Mai 2000 auszugehen gedenke, dem die Beschwerdeführerin im Abgabenverfahren keinerlei Vorbringen entgegensetzte. Ausgehend davon kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde der Bemessung der Rechtsgebühr für den "1. Nachtrag" ein vorerst auf 58 Kalendermonate befristetes Bestandverhältnis zu Grunde legte.

Abgesehen davon war die belangte Behörde berechtigt, die Verpflichtung zur Mietzinszahlung für die Skylobby unter der aufschiebenden Bedingung der Fertigstellung des Bestandobjektes zu sehen und gemäß § 26 GebG diese Verpflichtung schon für die Zeit ab dem Vertragsabschluss in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. etwa schon die in Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren8 , unter E 16 zu § 26 GebG wiedergegebene Rechtsprechung).

Schließlich wendet sich die Beschwerde dem " 'eigentlichen' Streitpunkt S 15 Mio" zu: Beim streitgegenständlichen Bestandvertrag handle es sich jedenfalls (nach Ablauf von 58 Monaten) um einen solchen auf unbestimmte Zeit. Erschwerungen der Kündigung seien einem Kündigungsverzicht nicht gleichzuhalten. Der Vertrag bleibe auch unter diesem Aspekt ein solcher auf unbestimmte Zeit. Das bedeute aber wiederum, dass der streitgegenständliche Einmalbetrag von S 15 Millionen nicht in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sei. Derartiges ordne auch § 26 GebG nicht an. Vielmehr handle es sich bei dem Betrag von S 15 Millionen um eine wiederkehrende Leistung, weil sie (ausschließlich) in Relation zur Bestanddauer stehe. Dauere das Bestandverhältnis bis zum 31. März 2015, so stehe dem Vermieter dieser Betrag nicht zu. Die für eine (im gebührenrechtlichen Sinn) wiederkehrende Leistung erforderliche Relation zur Bestanddauer liege also vor. Der Betrag von S 15 Millionen ("Rückerstattung von Bauaufwand") sei demzufolge - mutatis mutandis - gebührenrechtlich wie ein Baukostenzuschuss zu sehen, der sich in 178 Monaten "armortisiere". Er sei daher nicht in voller Höhe, sondern nur mit "58 + 36/178 = 94/178" in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Es seien folglich - vorbehaltlich der vorstehenden Ausführungen der Beschwerde, d.h. wenn überhaupt - nicht S 15 Millionen, sondern bloß S 7.921.348,-- hinzuzurechnen.

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist "nach dem Wert" des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum "Wert", von dem die Gebühr von Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl. etwa die in Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren I, unter E 75 ff zu § 33 TP 5 GebG referierte hg. Judikatur).

Aus der Anordnung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG über die Bewertung wiederkehrender Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer ergibt sich, dass einmalige Leistungen für die Gebrauchsüberlassung im vollen Umfang im Wert zu veranschlagen sind. Einmalige Leistungen, die bei unbestimmter Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG e contrario mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen nur dann vor, wenn nach den Vereinbarungen - unabhängig von der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses - keine Erstattung erfolgen soll (vgl. Fellner, aaO, Rz. 86 zu § 33 TP 5 GebG, mwN).

Ein wie auch immer bezeichneter Einmalbetrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar ist, ist in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. Fellner, aaO, Rz. 87 zu § 33 TP 5 GebG, mwN).

Wiederkehrende Leistungen im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG sind alle Leistungen des Bestandnehmers, die dem Bestandgeber nur nach Maßgabe der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses verbleiben, die somit nach Beendigung des Bestandverhältnisses insoweit zu erstatten sind, als sie nicht "abgewohnt" wurden (Mietzinsvorauszahlungen, Grundanteilskosten und Baukostenbeiträge mit vereinbarter Amortisation). Sie sind bei unbestimmter Vertragsdauer nur mit dem auf drei Jahre entfallenden (Amortisations-)Betrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, auch wenn sie auf einmal fällig sind (vgl. Fellner aaO, Rz. 88 zu § 33 TP 5 GebG, mwN).

Zunächst ist davon auszugehen, dass sich die Beschwerdeführerin u.a. in Punkt 5a. des "1. Nachtrages" - bedingt - zur Rückerstattung des pauschalierten Bauaufwandes verpflichtete, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der (erweiterten) Bestandsache zu gelangen. Die Verpflichtung zur "Rückzahlung von pauschal S 15 Millionen netto" war für den Fall ausbedungen, dass die Beschwerdeführerin das Mietverhältnis zum 31. März 2015 kündigt, sohin unter Bedachtnahme auf den weiteren maßgebenden Inhalt des "Änderung-Mietvertrages" zum frühest möglichen Zeitpunkt. Diese für den Fall der Kündigung zum 31. März 2015 bedungene pauschalierte Zahlung stellt eine bedingte Leistung dar, die nach § 26 GebG als sofort fällige zu behandeln ist.

Soweit die Beschwerde eine "Amortisation" des Betrages von S 15 Millionen für geboten erachtet, ist dem zu entgegnen, dass dem von der belangten Behörde festgestellten, im Übrigen auch unbestrittenen Inhalt des "1. Nachtrages" - sowie auch des "Änderung-Mietvertrages" - nicht zu entnehmen ist, dass sich die Verpflichtung der Beschwerdeführerin "zur Rückzahlung von pauschal S 15 Millionen netto" unter Bedachtnahme auf die Bestanddauer verringern oder in sonstiger Relation zur Dauer des Bestandverhältnisses stehen sollte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass selbst bei einer Kündigung des Bestandverhältnisses zum 31. März 2015 der Betrag von pauschal S 15 Millionen netto in voller Höhe zustehen sollte, sodass unter Bedachtnahme auf die eingangs wiedergegebenen Grundsätze von der (bedingten) Verpflichtung der Beschwerdeführerin zu einer einmaligen Leistung für die Gebrauchsüberlassung auszugehen ist.

Schließlich rügt die Beschwerde, dass der erstangefochtene Bescheid die gesetzlichen Rundungsbestimmungen des § 27 GebG missachtet habe. Angesichts des Grundsatzes der Zeitbezogenheit sei bei der gebührenrechtlichen Beurteilung des am

30./31. Mai 2000 beurkundeten Rechtsgeschäftes von der damals geltenden Rechtslage, daher nach wie vor auch vom § 27 GebG auszugehen, was § 37 Abs. 10 GebG expressis verbis zum Ausdruck bringe. Die Gebühr sei demzufolge noch in Schillingen angefallen. Ausgehend von der Rechtsansicht der belangten Behörde ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von S 89.808.333,33, die aber (abgerundet gemäß § 27 GebG) nicht zu einer Gebühr von S 898.083,33, sondern bloß zu einer solchen von S 898.083,-- (ohne Groschen!) führe. Umgerechnet in Euro ergebe dies eine Gebühr von EUR 65.266,24 und nicht eine solche von EUR 65.266,26.

Unter Zugrundelegung der eingangs wiedergegebenen Grundsätze, wonach bei einer während des hinsichtlich des berichtigten Bescheides laufenden Beschwerdeverfahrens der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid in der berichtigten Form zu Grunde zu legen hat, ist bei der Prüfung des erstangefochtenen Bescheides von seiner berichtigten Fassung, daher von einer Festsetzung der Rechtsgebühr in Betrag von EUR 65.266,24 auszugehen, sodass das abschließende Beschwerdevorbringen gegen den erstangefochtenen Bescheid dahingestellt zu bleiben hat.

Dass der abschließende Hinweis der Beschwerde auf die Verordnungen (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juni 1997 über bestimmte Vorschriften im Zusammenhang mit der Einführung des Euro und (EG) Nr. 974/98 des Rates vom 3. Mai 1998 über die Einführung des Euro abgesehen von der Frage der (berichtigten) Rundung und Umrechnung eine anderweitige Rechtswidrigkeit aufzuzeigen versucht, ist nicht erkennbar.

Dies leitet zur Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid vom 20. Juni 2008, protokolliert zur hg. Zl. 2008/16/0086, betreffend die Berichtigung des Abgabenbetrages, über:

Die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid sieht die inhaltliche Rechtswidrigkeit darin, dass der belangten Behörde in diesem Bescheid ein Rechtsfehler und nicht wie von ihr behauptete ein Rechenfehler unterlaufen sei. In Wahrheit versuche die belangte Behörde, die erkennbar weiterhin von der inhaltlichen Richtigkeit

ihres Bescheides (abgesehen vom aufgezeigten Verstoß gegen § 27 GebG) überzeugt sei, eine kostenpflichtige Aufhebung des zur Zl. 2008/16/0055 angefochtenen Bescheides auf diese Weise zu verhindern. Die belangte Behörde wolle auf diesem - gesetzwidrigen - Weg eine Situation herbeiführen, dass die zur Zl. 2008/16/0055 protokollierte Beschwerde (nur) infolge Berichtigung des Bescheides abgewiesen werde. Diesfalls hätte nicht die Beschwerdeführerin Anspruch auf Aufwandersatz, sondern müsste solchen leisten. Ohne rechtswidrige Berichtigung hingegen sei ihr der Anspruch auf Aufwandersatz im Verfahren zur Zl. 2008/16/0055 gewiss. Die Beschwerdeführerin verwahre sich also dagegen, dass die belangte Behörde, nachdem diese einen in einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gerügten Fehler erkannt habe, zu ihrem Nachteil das falsche Instrumentarium benütze, um besserer Einsicht Rechnung zu tragen, und zwar ein Instrumentarium, das der Beschwerdeführerin den "sicheren" Anspruch auf Aufwandersatz nehme und diese sogar mit der Verpflichtung, Aufwandersatz zu leisten, bedrohe. Der belangten Behörde wäre der Weg offen gestanden, die Beschwerdeführerin unter Inanspruchnahme des § 300 BAO klaglos zu stellen. Dies habe die belangte Behörde offenkundig nur deshalb vermeiden wollen, weil die Klaglosstellung mit Kostenfolgen für die belangte Behörde verbunden gewesen wäre. Die Rechtstellung der Partei ist eine ganz andere, je nachdem ob ein letztinstanzlicher (das Verfahren beendender) Bescheid berichtigt oder (das Verfahren wiedereröffnend und unter Umständen neues Vorbringen einer bisher unvertretenen Partei ermöglichend) aufgehoben werde. Das sei ein weiterer Blickwinkel, der die Beschwer erweise.

Es liege kein Rechenfehler, sondern ein Rechtsfehler zugrunde. Die belangte Behörde habe schlicht und einfach die Rundungsbestimmung des § 27 GebG übersehen. Sie habe übersehen, dass der abgabepflichtige Tatbestand im Jahr 2000 verwirklicht worden sei, die Bemessungsgrundlage in Schilling zu ermitteln gewesen sei und dass dann die Gebühr nach § 27 zu runden (hier: abzurunden) gewesen sei. Erst dann hätte die Umrechnung in Euro erfolgen dürfen. Dass kein bloßer Rechenfehler, sondern ein Rechtsfehler vorliege, ergebe sich aus dem Spruch des zu Unrecht berichtigten Bescheides und insbesondere aus den Ausführungen auf Seite 13 des erstangefochtenen Bescheides, wo eine Bemessungsgrundlage von EUR 89,808.333,33 angeführt werde. Die in diesem Bescheid vorgeschriebene Gebühr sei mit 1 % der Bemessungsgrundlage - ohne dass eine Rechenoperation in Schilling und der erforderliche Schritt einer (Ab-)Rundung getätigt worden wäre - eindeutig erkennbar. Bei der Berechnung dieses einen Prozentes sei nicht der geringste Rechenfehler unterlaufen. Die Berechnung sei rechnerisch einwandfrei. Die belangte Behörde habe völlig richtig gerechnet und hiebei § 204 Abs. 1 BAO angewendet. Das Ergebnis leide allerdings an dem Rechtsfehler, dass die belangte Behörde bei Erlassung des bekämpften Bescheides nicht erkannt habe, dass für einen im Jahr 2000 verwirklichten gebührenrechtlichen Tatbestand noch die Rundungsbestimmung des § 27 GebG und nicht nur § 204 BAO in der erst ab 2002 geltenden Fassung anzuwenden sei. Dass gängigerweise § 27 GebG in den Spruch des Bescheides aufgenommen werde, sei dem Verwaltungsgerichtshof (z.B.) aus dem Verfahren bekannt, das der am 2. Juli 2008 überreichten Beschwerde des Beschwerdeführervertreters (gleichfalls zu § 33 TP 5 GebG) zugrunde gelegen sei. Der Umstand, dass hier in concreto § 27 GebG nicht in den Spruch aufgenommen worden sei, sei ein weiterer Beweis dafür, dass ein Rechts- und kein Rechenfehler vorliege. Wenn - so wie hier - der Spruch durch die Entscheidungsgründe gedeckt sei, sei eine Berichtigung überhaupt, daher allein schon deshalb ausgeschlossen. Hier liege - objektiv erkennbar - keine falsche Wiedergabe des zum Zeitpunkt der Entscheidung bestandenen Entscheidungswillens vor, sodass eine Berichtigung nicht in Frage komme.

Schließlich übe die belangte Behörde das ihr eingeräumte Ermessen in einer Art und Weise rechtswidrig aus, die der Korrektur durch den Verwaltungsgerichtshof zugänglich sei. Die aufgezeigte Intention des zweitangefochtenen Bescheides, die Beschwerdeführerin in Bezug auf Aufwandersatz und auf die verfahrensrechtliche Position im Abgabenverfahren in eine schlechtere Stellung zu versetzen - selbst wenn derartiges nicht beabsichtigt gewesen wäre, die mit der Berichtigung verbundene objektive Rechtsfolge - stehe einer Ermessensübung, die zu einer Wiederaufnahme führe, entgegen. Im vorliegenden Fall sei die Berichtigung kein gesetzlich vorgesehenes Mittel. Ein Auseinanderklaffen von Bescheidabsichten und formeller Erklärung des Bescheidwillens liege zweifelsfrei nicht vor.

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

§ 293 BAO soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (vgl. Ritz, aaO, Rz 1 zu § 293 BAO). § 293

Abs. 1 BAO unterscheidet zwischen Schreib- und Rechenfehlern einerseits und anderen Unrichtigkeiten mit der Beifügung der "offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhenden" Tatsächlichkeit des Unrichtigen (Stoll, aaO, S. 2814). Schreib- und Rechenfehler im Sinn des § 293 Abs. 1 BAO müssen nicht offenbar sein (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. August 2004, Zl. 2004/17/0002, mwN, sowie Ritz, aaO, Rz 5 zu

§ 293 BAO).

Soweit die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid einem - ihrer Ansicht nach berichtigungsfähigen - Rechenfehler den - ihrer Ansicht nach vorliege

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at