

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***V***, die Richterin***R*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BFAdr***, über 52 im Wesentlichen gleichlautende Beschwerden vom 27. Februar 2017 gegen Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Jänner 2017 betreffend Bestandvertragsgebühr, Steuernummer ***BFStNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Februar 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***S*** zu Recht erkannt:

RV/7101679/2019 bis RV/7101718/2019 und RV/7101720/2019 bis RV/710173/2019

ENrn. ***1***

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Festsetzung der Abgaben erfolgt gemäß § 200 BAO vorläufig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage 4 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Fa. ***XY*** hat in ganz Österreich Bau- und Heimwerkermärkte betrieben. Im Zuge der Übernahme einer größeren Anzahl von Filialen der ***XY*** durch die ***BF***, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., im Jahr 2015 haben die beteiligten Unternehmen eine Reihe von Miet- bzw. Untermietverträge und Mieteintrittsvereinbarungen, jeweils auf unbestimmte Dauer, errichtet.

Die Selbstberechnung der hierfür anfallenden Gebühren wurde vom ***Notar*** vorgenommen. Anlässlich einer Gebührenprüfung im Notariat (***ABNr***) hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, diesbezüglich unter anderem beanstandet, dass in 52 gleichgelagerten Fällen die Gebührenbemessung nicht von der vereinbarten Maximalmiete und ohne Berücksichtigung von Betriebskosten und jährlichen Instandsetzungskosten erfolgt sei.

In der Folge hat das Finanzamt mit Bescheiden je vom 27.1.2017 die Bestandvertragsgebühren gemäß § 201 BAO festgesetzt (siehe Beilage 1).

Beschwerden vom 27.2.2017

Dagegen hat die Bf. jeweils rechtzeitig Beschwerde erhoben und zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt:

Das Finanzamt begründe die Einbeziehung der Maximalmiete in die Bemessungsgrundlage mit dem § 22 GebG. Diese Bestimmung habe der VfGH jedoch 2006 als verfassungswidrig aufgehoben. In der anzuwendenden Fassung des § 22 GebG sei die Gebühr von dem höheren Wert überdies nur bei sogenannten Alternativleistungen zu bemessen, welche im Beschwerdefall mangels Wahlrecht jedoch nicht vorliegen. Richtigerweise hätte nach dem tatsächlichen Geschehen vergebührt werden müssen.

Eine Besonderheit des Falles liege darin, dass für die ersten 36 Monate eine Pauschalmiete und danach eine umsatzabhängige Miete vereinbart worden sei. Im Hinblick darauf beziehe sich das FA auf § 26 GebG, wonach bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einiger Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins von einem unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Mietwert auszugehen sei. Das Finanzamt habe aber die zitierte Judikatur des VfGH zu Unrecht auf den gegenständlichen Fall übertragen, weil dort nicht eine umsatzabhängige Miete vereinbart gewesen sei, sondern ein erhöhter Pauschalbetrag nach Ablauf einer bestimmten Zeit.

„In diesem Fall wäre entsprechend der Judikatur des VfGH der erhöhte Pauschalbetrag der Bemessung zu Grunde zu legen. Ein erhöhter Pauschalbetrag ist aber von einem Höchstbetrag

im Rahmen einer umsatzabhängigen Miete zu unterscheiden. Während die Vergebühung nach einem bedingten oder betagten erhöhten Pauschalbetrag dem tatsächlichen Geschehen entspricht, würde die Vergebühung nach einem bedingten oder betagten Höchstbetrag nicht dem tatsächlichen Geschehen entsprechen.

Im vorliegenden Fall stellt die umsatzabhängige Miete eine betagte Leistung iSd § 26 GebG dar, und ist wie eine sofort fällige zu behandeln, sodass der Vertrag nach der umsatzabhängigen Miete zu vergebühren ist.“

Da die Gebühr somit nach Umsätzen zu bemessen sei, die erst nach Ablauf von 36 Monaten erzielt würden, sei es derzeit noch nicht möglich, die Bemessungsgrundlage festzustellen. Somit hätte die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG iVm. § 200 BAO vorläufig festgesetzt werden müssen.

„Nach der Judikatur ist bei Abschluss eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG vorläufig von der Mindestmiete festzusetzen und später bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige zu ersetzen (UFS Wien 1.2.2013, RV/2076-W/12).“

Im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung hat das Finanzamt zunächst mit **Ergänzungsvorhalt vom 28.8.2017** betreffend aller Sachverhalte um Bekanntgabe der von der Vermieterin verrechneten, als auch der mit den Versorgungsbetrieben direkt abgerechneten Betriebskosten ersucht.

In einer **Stellungnahme vom 23.10.2017** führt die Bf. aus, die tatsächlich verrechneten Betriebskosten-akonti seien überwiegend niedriger, als die vertraglich vereinbarten gewesen, was bei den Gebühren zu berücksichtigen sei.

Die verbrauchsabhängigen Betriebskosten hingegen seien notwendig für den Betrieb des Unternehmens, aber nicht für die Überlassung der Bestandsache zu erbringen gewesen.

„So werden auch beispielsweise bei einem Wohnungsmieter die Aufwendungen für Strom und Gas nicht in die Bemessungsgrundlage für die Mietvertragsgebühr einbezogen. ... Dass die verbrauchsabhängigen Betriebskosten von der Bf. nicht für die Überlassung der Bestandobjekte zum Gebrauch erbracht werden müssen, lässt sich auch aus § 7 Punkt 5 der Mietverträge ableiten. Dass die Abgaben für Strom, Heizung und Wasser - aufgrund ihrer Betriebsnotwendigkeit - von der Bf. zu tragen sind, hat dort nämlich lediglich klarstellende Bedeutung und entspricht der Vereinbarung einer "Kaltmiete". Gerade deshalb sind die Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Bf. ist vertraglich auch nicht dazu verpflichtet, Strom, Gas und Wasser für den Gebrauch der Bestandobjekte zu beziehen. Der Bezug von verbrauchsabhängigen Ressourcen sowie der Abschluss von Anschluss- und Bezugsverträgen mit verschiedenen Versorgungsträgern war weder für den Vermieter noch für die Bf. Voraussetzung für das Zustandekommen der Mietverträge. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den verbrauchsabhängigen Betriebskosten und der Überlassung eines Bestandobjektes zum Gebrauch wäre dann gegeben, wenn vertraglich vereinbart worden wäre, dass die Bestandsobjekte zu beheizen und beleuchten sind; dies ist jedoch nicht der Fall. Im Gegenteil: Gemäß § 4 Punkt 1 der jeweiligen Mietverträge ist die Bf. als Mieterin "berechtigt, im Mietobjekt einen Bau- und

Heimwerkermarkt mit Gartencenter oder einen anderen Einzelhandel zu betreiben" - daraus resultiert allerdings keine Betriebspflicht, woraus sich indirekt eine Verpflichtung zur Beleuchtung und auch zur Beheizung ergeben könnte. Eine Betriebspflicht war aber von den Mietvertragsparteien explizit nicht gewollt, weshalb in § 7 Punkt 2 der Mietverträge auch eine Regelung dafür getroffen wurde, welcher Mietzins geschuldet sein soll, wenn die Mieterin den Markt eben nicht betreibt (was vollkommen in ihrem Belieben steht).“

Da keine Betriebspflicht vereinbart worden sei, bestehe kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den verbrauchsabhängigen Betriebskosten (Strom, Gas, Wasser) und der Überlassung der Bestandobjekte, sodass diese nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Demgegenüber beharrt das Finanzamt mit **Ersuchen vom 22.1.2018** auf der Bekanntgabe auch der zwischen den Versorgungsträgern und der Bf. direkt abgerechneten Betriebskosten.

Mit **Stellungnahme vom 16.4.2018** hat die Bf. schließlich auch die direkt gezahlten Betriebskosten, nämlich Strom-, Entsorgungs-, Heizungs- und Wasser/Abwasserkosten, bekannt gegeben (siehe Beilage 3).

Beschwerdevorentscheidungen vom 12.7.2018

Das Finanzamt hat in der Folge die Beschwerden als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide jedoch dahingehend abgeändert, dass sie gemäß § 200 Abs. 1 BAO als vorläufig erklärt wurden und die Gebühr anhand der bekannt gegebenen Betriebskosten neu bemessen wurde, was zu Nachzahlungen, aber auch Gutschriften geführt hat (siehe Beilage 2).

In seiner Begründung führt das Finanzamt aus:

„ ... Die Beschwerde richtet sich gegen die Einbeziehung der Maximalmiete in die Bemessungsgrundlage. Nach Pkt. 4.4 der Beschwerde wäre die Gebühr vorläufig von der Mindestmiete festzusetzen und später endgültig bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts. Strittig ist, ob die vertraglich vereinbarte Maximalmiete bei unbestimmter Vertragsdauer eine bedingte Leistung darstellt, die gemäß § 26 GebG als unbedingt gilt und in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen ist. Abweichend von den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes sind gemäß § 26 GebG bei der Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände bedingte („unsichere“) Leistungen und Lasten als sofort fällige bzw. unbedingte („sichere“) zu behandeln, (vgl. VwGH 16.3.1987, 85/15/0246, ... VwGH 25.4.1996, 95/16/0248, 0249). Entscheidend in diesem Zusammenhang ist die Komponente der Vertragsdauer. Ist eine Maximalleistung in einem Vertrag auf bestimmte Dauer vereinbart, ergäbe sich die Bemessungsgrundlage nach dem tatsächlichen Geschehen. Bei unbestimmter Vertragsdauer wird die Bemessungsgrundlage ausgehend vom dreifachen Jahreswert ermittelt, wobei vom höchsten beurkundeten Wert auszugehen ist (Erkenntnis des BFG vom 4.4.2017, RV/1100501/2016).“

Erweise sich eine Beschwerde als unbegründet, entspreche der angefochtene Bescheid aber nicht dem Gesetz, so sei die Behörde zur Abänderung - auch zum Nachteil des Bf. verpflichtet (VwGH 20.2.1996, 93/13/0279).

„Es sind nicht nur die von der Vermieterin in Rechnung gestellten Betriebskosten in die Bemessung miteinzubeziehen, sondern auch alle vereinbarten Betriebskosten, bei denen die Zahlung nicht von der Mieterin an die Vermieterin erfolgt, sondern von der Mieterin direkt beglichen werden.“

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber der Bestandgeberin selbst zu erbringen ist (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063). Es gilt vielmehr der Grundsatz, dass alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Benützungszusammenhangs stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (VwGH 7.10.1993, 93/16/0140).

Die Höhe der Betriebskosten wurde im Ermittlungsverfahren auf Anfrage des Finanzamtes bekannt gegeben. Da der Beobachtungszeitraum noch zu kurz ist, um feststellen zu können, wie hoch im Durchschnitt der Jahre die Höhe der Betriebskosten ist, erfolgt eine vorläufige Abgabefestsetzung.“

Vorlageanträge vom 16.8.2018

Die Bf. hat daraufhin in allen Fällen jeweils den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung im Senat gestellt.

„Nach der Judikatur ist bei Abschluss eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, die Gebühr vorläufig von der Mindestmiete festzusetzen; erst bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts ist die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige zu ersetzen (vgl. UFS Wien 1.2.2013, RV/2076-W/12). Es besteht somit keine Rechtsgrundlage für die Heranziehung der Maximalmiete. Stattdessen ist die Gebühr vorläufig von der Mindestmiete festzusetzen. Zusätzlich zum bereits Vorgebrachten ist auch eine jüngere Entscheidung des BFG vom 27.9.2017, RV/7105121/2016, relevant: Im entscheidungsrelevanten Fall vereinbarten die Vertragsparteien, dass der Mietzins umsatzabhängig sein solle, jedoch einem Mindestbetrag entsprechen müsse. Das BFG entschied in diesem Zusammenhang, dass die für die vorläufige Abgabefestsetzung gemäß § 201 BAO normierte Voraussetzung einer im Tatsachenbereich stehenden vorläufigen Ungewissheit gegeben ist. Die mit der vorläufigen Abgabefestsetzung gebotene Ermessensausübung hat sich jedenfalls am Zweck der Norm zu orientieren. Daher muss die vorläufige Festsetzung der Bestandgebühr unter Zugrundelegung der Mindestmiete erfolgen.“

Die verbrauchsabhängigen Betriebskosten, die direkt von der Bf. an Versorgungsträger zu zahlen sind, sind nicht in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, können zwar auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn diese nicht direkt an den Bestandgeber, sondern an Dritte erbracht werden, jedoch nur sofern ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. GebR Rz. 680, Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰ (2016) 306). Die von der Bf. zu leistenden verbrauchsabhängigen Betriebskosten (wie etwa Strom, Gas, Wasser) stellen jedoch keine Leistungen dar, die für die Überlassung der Bestandsache zu erbringen sind. Vielmehr handelt es sich bei den Aufwendungen um verbrauchsabhängige Kosten, die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Unternehmens entstehen bzw. entstehen können. Der Bezug von Strom, Gas und Wasser, etc. ist indes nicht notwendig, um in den Genuss des Gebrauchsrechts an den Bestandobjekten zu kommen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wäre somit nur gegeben, wenn vertraglich

vereinbart worden wäre, dass die Bestandobjekte von der Mieterin zu beheizen und zu beleuchten wären. Dies ist aber gerade nicht der Fall. Mangels Betriebspflicht könnte die Bf. die Mietobjekte auch einfach leer stehen lassen und sie weder beheizen, noch beleuchten noch sonstige verbrauchsabhängige Ressourcen in Anspruch nehmen; daraus ergibt sich klar, dass das Eingehen von Bezugsverpflichtungen mit Versorgungsträgern keine (auch keine mittelbare) Voraussetzung dafür war, in den Genuss des Gebrauchsrechts an den Bestandobjekten zu kommen. Dieser Umstand kommt auch völlig unzweifelhaft durch folgende, in den jeweiligen Mietverträgen getroffene Vereinbarung, zum Ausdruck: "Vermieterin und Mieterin streben an, dass die Mieterin direkte Verträge mit den Ver- und Entsorgungsunternehmen abschließt." Diese Formulierung belegt, dass für die Mieterin keine Abschlussverpflichtung besteht und sie auch in den Genuss der Bestandobjekte kommt, wenn sie nicht direkt mit den Ver- und Entsorgungsunternehmen kontrahiert. Die verbrauchsabhängigen, an Dritte zu leistenden Betriebskosten sind somit nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Zusätzlich zum bereits Vorgebrachten sind auch folgende Erkenntnisse des VwGH relevant: Gemäß VwGH-Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/16/0111, ist die vertragliche Verpflichtung des Mieters, einen Wärmeenergiebezugsvertrag direkt mit der Firma Fernwärme Wien GmbH abzuschließen und für die Dauer des Bestandsverhältnisses bis zur rechtmäßigen Rückstellung des Mietobjektes aufrecht zu erhalten, in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen. Der wirtschaftliche Zusammenhang der Verpflichtung mit der Überlassung der Bestandsache ist erfüllt, weil sich aus der im Mietvertrag verdeutlichten Schadenersatzpflicht des Mieters das Interesse der Mitbeteiligten an der Erhaltung der Bestandsache durch Gewährleistung der Beheizung ergibt.

Gemäß VwGH-Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/16/0112, ist die vertragliche Verpflichtung des Mieters zum Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen.

In beiden Erkenntnissen knüpfte der VwGH das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhanges somit an das Bestehen einer vertraglichen Verpflichtung zum Abschluss des Vertrages mit einem Drittanbieter. Solche Verpflichtungen liegen im konkreten Fall aber nicht vor.“

Zuletzt weist die Bf. noch darauf hin, die Instandsetzungskosten seien bei Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr durch die Abgabenbehörde irrtümlich zweifach berücksichtigt worden. Auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in den Beschwerdeentscheidungen hat die Bf. wie folgt repliziert:

„Die Abgabenbehörde führt zur Begründung der Heranziehung der Maximalleistung das BFG vom 4.4.2017, RV/1100501/2016, ins Treffen. Dieses betrifft jedoch die periodisch anzuhebende Dotierung einer Renovierungsrücklage in Abhängigkeit vom Jahresumsatz des Mieters, somit einen Staffelmietzins. Ein Staffelmietzins liegt aber im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor: Ab dem 37. Monat ist ein Mietzins vereinbart, der 8% des monatlichen Nettoumsatzes der Bf. betragen soll, der jedoch nach oben und unten einer betraglichen Einschränkung unterliegt. Während im zitierten Erkenntnis somit ein stetig steigender Mietzins, ein sogenannter Staffelmietzins, vereinbart wurde, ist im beschwerdegegenständlichen Fall ab dem 37. Monat ein (eventuell steigender oder auch sinkender) umsatzabhängiger Mietzins vereinbart, der (über die Jahre unverändert) 8% des monatlichen Nettoumsatzes beträgt. Daher muss die Aussage, wonach vom höchsten beurkundeten Wert auszugehen ist, eindeutig in Zusammenhang mit dem Staffelmietzins gesehen und auf diesen bezogen werden. Eine Übertragung der Aussage

auf einen Fall, in dem keine periodische Anhebung des Bestandzinses beurkundet bzw. im Voraus betraglich fest vereinbart wird, sondern eine konstant bleibende umsatzabhängige Miete in Höhe von 8%, geht daher ins Leere. Das zitierte BFG-Erkenntnis kann daher aufgrund der offensichtlichen Sachverhaltsunterschiede nicht auf den konkreten Fall angewendet werden.“

Am 1.4.2019 hat das Finanzamt - unter Verweis auf die bisherige Begründung - die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung am 23.2.2022 hat die Bf. kein weiteres Vorbringen erstattet, aber die Einbeziehung der Instandhaltungskosten in die Bemessungsgrundlage außer Streit gestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***XY*** als Vermieterin und die Bf. als Mieterin haben am 31.10.2015 betreffend verschiedener Bestandobjekte 52 Miet- bzw. Untermietverträge und Mieteintrittsvereinbarungen abgeschlossen, welche im Wesentlichen das Bestandverhältnis in gleicher Weise geregelt haben, sich jedoch hinsichtlich der Höhe des pauschal vereinbarten Mietzinses X und der Höhe der Nebenkostenvorauszahlung Y unterschieden haben. Beispielhaft werden im Folgenden anhand des Untermietvertrages betreffend den Bau- und Heimwerkermarkt, Standort ***Ort***, die entscheidungswesentlichen Regelungen aller Verträge wiedergegeben:

§ 1 Mietobjekt

§ 2 Leistungsumfang

1. Das Mietobjekt wird von der Vermieterin ... übergeben, sodass es für den zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vereinbarten Mietzweck zulässigerweise genutzt werden darf. Vermieterin und Mieterin ist bekannt, dass es sich bei dem Mietobjekt um einen bestehenden Bau- und Heimwerkermarkt handelt, der auf Verantwortung der Mieterin gemäß der Leistungsdefinition Reparaturmaßnahmen (Anlage 2a) renoviert und gemäß der Leistungsdefinition Umbaumaßnahmen (Anlage 2b) an die Bedürfnisse der Mieterin angepasst wird. Die Anlagen 2a und 2b regeln dabei, welche Maßnahmen von der Mieterin beauftragt und ausgeführt werden, wobei Anlage 2a jene Maßnahmen regelt, deren Kosten vom Mietzins zum Abzug gebracht werden und Anlage 2b jene Maßnahmen regelt, deren Kosten von der Mieterin zu tragen sind.

Anlage 2a Leistungsdefinition Reparaturmaßnahmen

Die Mieterin wird die erforderlichen Reparaturmaßnahmen im/am Mietobjekt durchführen

und dafür sorgen, dass die haustechnischen Anlagen betriebsbereit und funktionsfähig sind. Genannt sind beispielsweise folgende Gewerke:

- Fassade (Anfahrschäden, verbeulte Bleche)
- Parkplatz (Bodenmarkierungen, Unebenheiten, Zufahrtsbeschilderung)
- Dach (Undichtigkeiten, Reinigung der Lichtkuppeln, Reparaturen von Dachrinnen)
- Werbung (Reparatur der Sockel von Pylon und Werbetafeln)
- Boden innen (Sanierung Bohrlöcher/Fehlstellen, Austausch defekter Bodenfliesen)
- Boden außen GC (Sanierung von Unebenheiten)
- Malerarbeiten innen (u.a. im Personalbereich und in den Kunden-WC's)
- Austausch der Sanitärkeramik in den WC's

Anlage 2b Leistungsdefinition Umbaumaßnahmen

Die Mieterin wird alle Maßnahmen, die erforderlich sind, um das Mietobjekt auf die Corporate Identity der Mieterin umzustellen, auf eigene Kosten durchführen.

§ 3 Genehmigungen/Zusicherungen

§ 4 Nutzungszweck

1. Die Mieterin ist berechtigt, im Mietobjekt einen Bau- und Heimwerkermarkt mit Gartencenter oder einen anderen Einzelhandel zu betreiben.
2. Die Mieterin kann das Mietobjekt auch zu anderen als den vertraglich bestimmten Zwecken nutzen oder nutzen lassen ...

§ 5 Übergabe/Rücktritt/Einrichtung

Die Vermieterin übergibt der Mieterin das Mietobjekt am 31.10.2015.

§ 6 Mietdauer und Kündigung

Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

§ 7 Mietzins und Nebenkosten

1. Der pauschal vereinbarte monatliche Mietzins beträgt X,-- € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer (USt). ...

Die Mieterin ist berechtigt, von ihr vereinbarungsgemäß beglichene Instandsetzungskosten (zuzüglich USt) gleichmäßig verteilt auf die ersten 36 Monate vom pauschal vereinbarten monatlichen Mietzins in Abzug zu bringen.

Ab dem 37. Monat beträgt der monatliche Mietzins 8 % des monatlichen Nettoumsatzes der Mieterin (Umsatzmiete), mindestens jedoch eine monatliche Mindestmiete in Höhe von 84,3 % des pauschal vereinbarten monatlichen Mietzinses, höchstens jedoch eine monatliche Maximalmiete in Höhe von 102,5 % des pauschal vereinbarten monatlichen Mietzinses zuzüglich der gesetzlichen USt. ...

2. Für den Fall, dass die Mieterin ihren Betrieb nicht ausführt, kommt der pauschal vereinbarte monatliche Mietzins zur Anwendung.

4. Der Mietzins zzgl. Betriebskosten und Umsatzsteuer ist ... auf das Konto der Vermieterin zu entrichten ...

5. Die laufenden Betriebskosten und Abgaben für Strom, Wasser (einschl. Abwassergebühr), Heizung, Wartungskosten inkl. gesetzlicher Prüfungen an Heizung und Lüftung (nicht jedoch Reparaturkosten oder Ersatzbeschaffungen), mit der Liegenschaft verbundene Steuern und Versicherungen, sowie Winterdienst und Müllabfuhr gehen zu Lasten der Mieterin, wenn sie ihr alleine zugeordnet werden können, ansonsten gehen sie gemäß dem bisher zur Anwendung gekommenen Verteilschlüssel (Anlage 6) anteilig zu Lasten der Mieterin und werden im Rahmen der Betriebskostenabrechnung weiterverrechnet. Im Zweifelsfall gelten diesbezüglich die Regelungen des § 21 MRG.

6. Die Betriebskosten der Heizungs- und Lüftungsanlage sind Sache der Mieterin. Vermieterin und Mieterin streben an, dass die Mieterin direkte Verträge mit den Ver- und Entsorgungsunternehmen abschließt. Soweit eine unmittelbare Abrechnung der Mieterin mit den Ver- und Entsorgungsunternehmen möglich ist, rechnet die Mieterin unmittelbar mit den Ver- und Entsorgungsunternehmen ab.

7. Soweit Nebenkosten zwischen dem Versorgungsträger und der Mieterin nicht direkt abgerechnet werden können, diese aber nach Vorstehendem von der Mieterin (wenn auch nur anteilig) zu tragen sind, sind sie zunächst von der Vermieterin zu übernehmen und spätestens bis zum 31.3. des folgenden Kalenderjahres gegenüber der Mieterin abzurechnen.

Nebenkosten, die später als 12 Monate nach diesem Zeitpunkt abgerechnet werden, sind verwirkt. Im Rahmen der Umbauten des Mietobjektes sind von der Mieterin separate Kreise, Abnehmer und Zähler einzurichten, die eine direkte Begleichung der von der Mieterin nach dem Vorstehenden zu tragenden Nebenkosten durch die Mieterin erlauben. ...

8. Die Vermieterin ist berechtigt, auf die von der Mieterin zu übernehmenden Nebenkosten, die der Mieterin nicht direkt in Rechnung gestellt werden, monatliche Vorauszahlungen (VZ) zu erheben. Die Höhe der monatlichen Vorauszahlung wird von den Parteien entsprechend den voraussichtlich entstehenden Nebenkosten zunächst mit Y,-- € zzgl. USt festgelegt.

§ 8 Wertsicherung

§ 9 Instandhaltung/Instandsetzung/Reparatur

1. Der Mieterin obliegt die Instandhaltung innerhalb des Mietobjekts. Darunter verstehen die Vertragsparteien die Behebung von Schäden und Mängeln des Mietobjektes, die sich bei dessen vertragsgemäßen Gebrauch infolge natürlicher Abnutzung, Alterung oder Verschleiß zwangsläufig innerhalb des Mietobjektes ergeben; davon ausgenommen sind Schäden und Mängel, die bereits bei der Übergabe vorhanden waren aber gemäß Anlage 2 nicht zu beheben sind. Welcher Vertragsteil für welche Instandhaltungsaufgaben zuständig ist und wer welche Kosten zu tragen hat, definiert sich in der Schnittstellenliste (Anlage 4).

Insgesamt trägt die Mieterin Instandsetzungskosten gemäß Schnittstellenliste (Anlage 4) ... bis zu einem Maximalbetrag von Z,-- € im Kalenderjahr.

Anlage 4 Schnittstellenliste

auf die Vermieterin entfallen im Wesentlichen Kosten betreffend Fundament, Fassade, Dach und Außenanlagen

Die Gebühr für die Mietverträge wurde von Seiten des Notariates jeweils vom Pauschalmietzins zuzüglich Nebenkosten-Vorauszahlung (VZ) und USt x 36 Monate (unbestimmte Dauer) x 1 % selbst berechnet.

Bescheide vom 27.1.2017 – Beilage 1

In Abänderung der selbst berechneten Gebühren hat das Finanzamt aufgrund der stattgefundenen Prüfung mit Bescheiden gemäß § 201 BAO die 1 %-ige Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG festgesetzt und dabei die Bemessungsgrundlage von der Höchstmiete, den VZ und den Instandsetzungskosten errechnet (Pauschalmiete x 102,5 % + VZ + USt x 36 + Instandsetzungskosten), sodass sich jeweils eine Nachforderung ergeben hat.

Im Zuge des aufgrund der Beschwerde folgenden Ermittlungsverfahrens hat die Bf. letztlich sowohl die Betriebskosten lt. Vorschreibung als auch die direkt gezahlten Betriebskosten für Entsorgung, Heizung, Wasser und Strom soweit bekannt für alle Standorte für das Jahr 2016 bekannt gegeben (**Betriebskosten - Beilage 3**).

Beschwerdevorentscheidungen vom 12.7.2018 – Beilage 2

Daraufhin hat das Finanzamt die Beschwerden zwar als unbegründet abgewiesen, aber die Bestandvertragsgebühren anhand der bekannt gegebenen, tatsächlich angefallenen, von der Bf. einbekannten Betriebskosten neu berechnet und jeweils vorläufig festgesetzt, sodass sich auf Grund des bisher vorgeschriebenen Betrages in wenigen Fällen Gutschriften, überwiegend jedoch Nachzahlungen ergeben haben (Beilage 2).

Lediglich betreffend den Standort ***M*** hat das Finanzamt die Gebühr mangels

ausreichender Daten weiterhin anhand der VZ berechnet, sodass sich deren Höhe nicht geändert hat.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt steht aufgrund des Inhaltes der elektronisch übermittelten Bemessungsakten des Finanzamtes, insbesondere der vorliegenden Untermietverträge, Mietverträge und Mietetrtrittsvereinbarungen, der von der Bf. bekannt gegebenen Betriebskosten und der jeweiligen Bescheidinhalte unstrittig fest.

3. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 beträgt der Tarif für 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 vH.

Nach Abs. 3 der Bestimmung sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist gemäß § 19 Abs. 1 GebG die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühr für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

Ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist gemäß § 22 GebG (BGBl. I 2006/121 ab 25.7.2006) die Gebühr nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

4. Erwägungen

Streitpunkt in den hier gegenständlichen Fällen ist ausschließlich die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr, hingegen liegen unstrittig gebührenpflichtige Bestandverträge auf unbestimmte Dauer vor.

- A) Die hier zu beurteilenden Mietverträge legen zunächst für die ersten drei Jahre einen Pauschalmietzins fest (zuzüglich USt); anschließend fällt eine Umsatzmiete an, welche jedoch durch einen Mindest- bzw. Höchstbetrag (abhängig vom Pauschalmietzins) begrenzt ist. Strittig ist diesbezüglich, ob das Finanzamt bei der Gebührenbemessung zu Recht den Höchstmietzins zugrunde gelegt hat oder ob nach Ansicht der Bf. der Mindestbetrag anzusetzen gewesen wäre.
- B) Daneben gehen lt. § 7 Punkt 5. der Mietverträge die laufenden Betriebskosten und Abgaben zu Lasten der Mieterin. Die Bf. bestreitet, dass auch die von ihr im Sinne des § 7 Punkt 6. mit den Versorgungsunternehmen direkt verrechneten Betriebskosten für Strom, Entsorgung, Heizung und Wasser zur Bemessungsgrundlage zählen.
- C) Weiters trägt die Bf. Instandsetzungskosten. Diesen Beschwerdepunkt hat die Bf. in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ist die Gebühr nach dem Wert zu bemessen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zählen zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern¹⁰ Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rzn. 75 und 76 und die dort zitierte Rechtsprechung).

A) Höchstmietzins

Gemäß § 26 GebG sind bei Bewertungsfragen in Gebührensachen zwar grundsätzlich die Vorschriften des BewG anzuwenden, allerdings sind bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln. Dies bedeutet, dass in der Zukunft erst fällig werdende Leistungen so behandelt werden, als ob sie gleich in der Gegenwart fällig wären.

Die Bf. hat sich bei Vertragsabschluss (wenn auch erst nach einer Anlaufzeit und damit bedingt) **auf unbestimmte Zeit** zur Leistung eines umsatzabhängigen Mietzinses verpflichtet und sind diese Leistungen als unbedingt und sofort fällig der Gebührenbemessung zu Grunde zu legen. Die Gebühr ist somit in diesem Fall nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG vom Dreifachen des Jahreswertes der wiederkehrenden Leistungen (umsatzabhängige Miete) zu bemessen.

Der zunächst **auf bestimmte Zeit** vereinbarte Pauschalmietzins beeinflusst den zu bestimmenden Jahreswert nicht, da § 33 GebG als Bewertungsgrundlage die auf unbestimmte Dauer zu erbringenden wiederkehrenden Leistungen festlegt und § 26 GebG hierzu bloß die *lex specialis* darstellt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern¹⁰ Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rz. 117).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist bei schwankenden oder ungewissen Leistungen unter Berücksichtigung des § 26 GebG gemäß § 17 Abs. 3 BewG als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die erst nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse). Dieser durchschnittliche Jahreswert ist vom FA im Ermittlungsverfahren zu erforschen und wenn notwendig zu schätzen. Im Gesetz ist nicht geregelt, welche Anzahl von Jahren für die Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist (zB VwGH 16.6.1965, 2368/64, 29.4.1985, VwGH 84/15/0184, 4.7.1990, VwGH 89/15/0140, 29.1.1997, VwGH 96/16/0084).

Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig (zB **umsatzabhängige Pacht**), ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen. ... (GebR Rz. 678)
Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 GebG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd. § 16 BewG zu dienen vermag (VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Da nach § 17 Abs. 3 BewG zukünftige Leistungen zugrunde zu legen sind, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe ua. vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Diese Verfahrensbestimmung bezweckt nichts anderes, als einen dem Grunde nach entstandenen Abgabenanspruch realisieren zu können, wenn der zweifelsfreien Klärung der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgegenstehen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende

Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Es muss sich um eine vorübergehende Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist.

Wie eingangs ausgeführt, ist die Gebühr von dem umsatzabhängigen Mietzins zu bemessen. Anhand tatsächlicher Umsätze kann in concreto die Bemessungsgrundlage derzeit aber noch nicht ermittelt werden, da einerseits die umsatzabhängigen Mietzinse erst nach der dreijährigen Anfangsphase - ab dem Jahr 2019 - angefallen sind und andererseits die Umsätze der Jahre 2019 und 2020 pandemiebedingt nicht als repräsentativ angesehen werden können. Die maßgebliche Durchschnittsmiete für einen aussagekräftigen Beobachtungszeitraum hängt somit von Umsätzen aus in der Zukunft liegenden Jahren ab und ist daher derzeit noch ungewiss. Die für eine vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO normierte Voraussetzung einer im Tatsachenbereich liegenden vorläufigen Ungewissheit ist daher erfüllt.

Wie von der Bf. begehrt, kann daher die Bestandvertragsgebühr vorläufig von der (gewiss anfallenden) Mindestmiete bemessen werden.

Der Ansicht des Finanzamtes, die Gebühr sei zwingend von der Maximalmiete festzusetzen, kann das Gericht nicht folgen, da im Falle des vom Finanzamt zur Begründung herangezogenen Erkenntnisses des BFG vom 4.4.2017, RV/1100501/2016, im Gegensatz zu dem hier vereinbarten umsatzabhängigen Mietzins, wie von der Bf. zutreffend eingewendet, ein Staffelmietzins zu beurteilen war.

Im Übrigen sei angemerkt, dass das Finanzamt den § 22 GebG in seiner BVE nicht mehr zur Begründung herangezogen hat.

B) Betriebskosten

Grundsätzlich fallen Betriebskosten, die vom Benützer zu tragen sind, in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG (Hinweis E 12.7.1962, 175/62) - vgl. VwGH vom 30.5.1974, 0974/73 und VwGH 0367/73.

Nach ständiger Judikatur des VwGH sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern¹⁰ Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 Rz. 99).

Dass auch sämtliche Nebenkosten [hier ua. Strom, Wasser] in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, entspricht der ständigen Judikatur des VwGH (BFG 29.6.2015, RV/7103071/2012).

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob auch die verbrauchsabhängigen Betriebskosten, welche die Bf. direkt mit den Versorgungsunternehmen abrechnet (Strom, Entsorgung, Heizung, Wasser/Abwasser) in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen sind.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen.

Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist; wesentlich für die Einbeziehung ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

Betreffend diesen wirtschaftlichen Zusammenhang hat der VwGH schon in seinem Erkenntnis vom 27.6.1960, 1624/59, dargelegt, dass eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietvertrag grundsätzlich nur dann mit der Vermietung oder Verpachtung im wirtschaftlichem Zusammenhang stehen wird, *„wenn sie der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung dient“*.

Im Gegenstandsfall sehen die vertraglichen Regelungen zu den Betriebskosten im Untermietvertrag - § 7 Mietzins und Nebenkosten - zunächst in Punkt 4. generell vor, dass die Bf. Mietzins „zzgl. Betriebskosten“ zu entrichten hat. Sodann werden in Punkt 5. die laufenden Betriebskosten, welche zur Gänze oder anteilig nach einem Verteilschlüssel zu Lasten der Bf. gehen, im Detail angeführt. Schließlich vereinbaren die Vertragsparteien in Punkt 6., dass sie zwar *„anstreben“*, dass die Bf. direkte Verträge mit den Ver- und Entsorgungsunternehmen abschließt. Sollte diese direkte Abrechnung jedoch nicht möglich sein, bestimmt Punkt 7., dass von der Bf. ganz oder anteilig zu tragende Nebenkosten zunächst von der Vermieterin zu übernehmen und bis zum 31.3. des Folgejahres abzurechnen sind. Sollte die Abrechnung nicht rechtzeitig erfolgen, sind die Nebenkosten verwirkt.

Die Gesamtheit dieser vertraglichen Regelungen kann nach Ansicht des Gerichtes nur so verstanden werden, dass die Bf. dafür, dass sie den Gebrauch der Bestandsache erhält, die Vertragspflicht zur Bezahlung der strittigen Kosten übernommen hat.

Gemäß § 1099 ABGB trägt nämlich bei Vermietungen zunächst alle Lasten und Abgaben der Vermieter.

Jedenfalls als Lasten iSd. § 1099 sind alle Aufwendungen einzustufen, die unmittelbar mit dem Gebrauch der Sache verbunden sind, also nach unserem heutigen Verständnis im weitesten Sinn als „Betriebskosten“ zu qualifizieren sind (Rummel/Lukas).

Mit Betriebskosten sind jene Ausgaben gemeint, die nicht dem Erwerb, sondern der Erhaltung und dem Betrieb des Mietgegenstandes dienen (ABGB-ON Kletecka/Schauer).

Nach dem Wortsinn in seiner gewöhnlichen Bedeutung sind unter den Betriebskosten eines Gebäudes die mit dem Gebrauch (der Benützung) des Gebäudes und seiner Anlagen im

jeweiligen Zustand verbundenen Kosten zu verstehen, die Kosten der Instandhaltung fallen nicht darunter (OGH 3.7.1979, 5 Ob 631/79, MietSlg. 31.106).

Die Bf. war daher nach dem allgemeinen Zivilrecht nicht verpflichtet die strittigen, verbrauchsabhängigen Betriebskosten zu bezahlen. Dies ist jedoch dispositives Recht. Außerhalb des Vollenwendungsbereichs des MRG bestimmt sich die Verpflichtung des Mieters zur Tragung der Betriebskosten ausschließlich nach der mit dem Vermieter getroffenen Vereinbarung (OGH 3 Ob 219/08i).

Übernimmt aber der Bestandnehmer vertraglich Nebenleistungen, die nach dem bürgerlichen Recht vom Bestandgeber zu tragen wären, so fallen diese neben dem Mietzins in die Bemessungsgrundlage (zB Umsatzsteuer, Betriebskosten, Erhaltungsmaßnahmen ... vgl. Fellner Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰, § 33 TP 5, Seite 306).

Demgemäß haben die Vertragspartner vom ABGB abweichend vereinbart, dass die in § 7 Punkte 5. und 6. deziert angeführten Betriebskosten - zusätzlich zum vereinbarten Mietzins - zur Gänze oder teilweise von der Bf. zu tragen sind. Die Bf. hat die *****XY***** diesbezüglich schadlos zu halten. Die Formulierungen „gehen zu Lasten“ und „sind Sache der“ drücken dies deutlich aus. Durch Aufnahme in das vertragliche Regelwerk wurde somit eine Vertragspflicht im Austausch gegen die Einräumung des Mietrechtes begründet, womit die Betriebskosten zum Wert im Sinne der Tarifpost 5 gehören.

Der in diesem Zusammenhang überdies erforderliche **wirtschaftliche Zusammenhang** zwischen der Überlassung der Bestandsache und Betriebskosten wie Strom, Wasser/Abwasser, Entsorgung und Heizung kann nach der Judikatur insbesondere dann angenommen werden, wenn die übernommenen Leistungen der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, was in concreto offenkundig ist. Ohne Strom und Wasser etc. wäre nämlich der Betrieb eines Baumarktes mit Gartencenter gar nicht denkbar. Indem das Mietobjekt überdies einen Wasser- und Kanalschluss und die Möglichkeit zur Stromversorgung bereitstellt, besteht zweifelsohne ein wirtschaftlicher Zusammenhang, wenn die Bf. diese für Mietobjekte durchaus üblichen Versorgungsmöglichkeiten nutzt und ihr dadurch der widmungsgemäße Gebrauch der Bestandsache erleichtert wird.

Somit erhellt vor allem aus dem Nutzungszweck, dass die Betriebskosten dem bestimmungsgemäßen Gebrauch dienen. Dieser Nutzungszweck stellt eine wesentliche Vertragsgrundlage für den Bestandvertrag dar und wird dementsprechend mehrfach angesprochen. Schon in § 1 des Mietvertrages ist festgehalten, dass die Vermieterin das Objekt zu der unter § 4 näher beschriebenen Nutzung vermietet. Nach § 4 des Mietvertrages ist die Bf. berechtigt im Mietobjekt einen Bau- und Heimwerkermarkt mit Gartencenter oder einen anderen Einzelhandel zu betreiben, weshalb in § 2 vereinbart ist, dass das Mietobjekt so

übergeben wird, dass es für den zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vereinbarten Mietzweck zulässigerweise genutzt werden darf.

Dem Beschwerdevorbringen, die Betriebskosten seien nur **für den Betrieb des Unternehmens** notwendig, sie würden aber nicht für die Überlassung der Bestandsache erbracht und die Bezugnahme im Vertrag habe lediglich klarstellende Bedeutung, kann nicht gefolgt werden: Es handelt sich bei den lt. Vertrag von der Bf. zu tragenden Kosten nämlich keineswegs um solche, die ausschließlich in Zusammenhang mit der Betriebsführung stehen, wie die Bf. vermeint, sondern stellen Betriebskosten zivilrechtlich typische Nebenleistungen zur Einräumung des Gebrauchsrechtes dar, welche in Verbindung mit Bestandverträgen nicht unüblich sind. Die detaillierten Regelungen des Untermietvertrages erhellen zudem das gravierende Interesse der Vermieterin daran, dass sie von sämtlichen, lt. Schnittstellenliste explizit der Bf. zuzurechnenden Kosten in Zusammenhang mit dem Betrieb der Märkte jedenfalls befreit ist, sodass nach Ansicht des BFG die Regelungen hinsichtlich der Kostentragung nicht bloß klarstellende Funktion haben.

Bezüglich des weiteren, zentralen Einwandes der Bf., dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Überlassung der Bestandsache und den verbrauchsabhängigen Betriebskosten nur im Falle einer **Betriebspflicht** denkbar sei, ist auf die §§ 17 Abs. 1 und 26 GebG Bedacht zu nehmen, wonach es nur auf die bedungenen Leistungen (unbedingt und sofort fällig) und nicht auf die tatsächlichen Leistungen ankommt. Bedungen ist unbestreitbar die Übernahme diverser Betriebskosten - sofern diese anfallen. Dies gilt unabhängig von der Art der Verrechnung der Kosten. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der bedungenen Betriebskostenübernahme und dem Bestandverhältnis besteht somit - ungeachtet der verbalen Vermeidung einer Betriebspflicht und auch ohne ausdrückliche Verpflichtung der Bf. zum Beheizen und Beleuchten - allein deshalb, weil Kosten für Strom, Entsorgung, Heizung und Wasser den Gebrauch der Bestandsache erleichtern bzw. ohne diese Aufwendungen der bestimmungsgemäße Gebrauch der Bestandsache gar nicht möglich wäre.

Sowohl UFS als auch BFG haben sich bereits mehrfach mit der gegenständlichen Problematik auseinandergesetzt; beispielhaft können die folgenden, einschlägigen Entscheidungen angeführt werden:

UFS vom 21.5.2003, RV/2233-W/02, und vom 22.9.2006, RV/1936-W/04:

Hier hatte sich der UFS jeweils mit einem Sachverhalt zu befassen, bei dem diverse Neben- und Betriebskosten – „soweit möglich“ - direkt zu begleichen waren.

„Nach ständiger Judikatur des VwGH sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. VwGH 27.9.1960, 812, 813/60, 30.5.1974, 974/73, 367/73, 17.2.1994, 93/16/0160). ... Ebenso zur Bemessungsgrundlage zählt die Übernahme von Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen (vgl. etwa VwGH 21.3.2002, 99/16/0160). ... Hinsichtlich des Argumentes, sämtliche Neben- und Betriebskosten

mit Ausnahme von Kanalgebühr und Grundsteuer würden von der Bw. selbst getragen, ist zu sagen, dass es für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nicht entscheidend ist, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063). Es gilt vielmehr der Grundsatz, dass alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Benützungsrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (VwGH 7.10.1993, 93/16/0140). Verpflichtet sich der Bw. im Vertrag für weitere Kosten zusätzlich zur Miete aufzukommen, so zählt diese Verpflichtung der Kostenübernahme als weitere Gegenleistung für die Nutzung der Bestandsache und zwar auch dann, wenn die Zahlung nicht direkt an den Vertragspartner erfolgt.“

BFG vom 10.7.2014, RV/7102739/2011:

Von der Bestandnehmerin entsprechend dem eindeutigen Vertragsinhalt zu tragende Betriebskosten waren in die Bemessungsgrundlage der Mietvertragsgebühr einzubeziehen, weil sie mit den Aktivitäten der Bestandnehmerin in Zusammenhang gestanden sind und der Strombezug unbestritten dem Bestandzweck (eines Veranstaltungsgeländes) diene. Der abschließende Hinweis auf eine Betriebspflicht hat die Urteilsbegründung nur bekräftigt, die Betriebspflicht war aber nicht entscheidende Voraussetzung für die Einbeziehung der Stromkosten in die Bemessungsgrundlage.

BFG vom 16.12.2014, RV/7102680/2012

Auch im Fall einer Einräumung von Fruchtgenussrechten (für die Auslegung des dortigen Begriffes Wert des bedungenen Entgeltes sind grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG heranzuziehen) haben die Vertragsparteien geregelt, dass der Fruchtnießer sämtliche Kosten des Vertragsgegenstandes, insbesondere Betriebskosten, übernimmt und dass die Betriebskosten wie Strom, Wasser, Gas, etc. von den Versorgungsunternehmen direkt mit dem Fruchtnießer verrechnet werden. Auch in diesem Fall hat das BFG die neben dem Entgelt anfallenden Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen, weil diese wiederkehrenden Leistungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dienen.

Zusammenfassung:

Grundsätzlich sind alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG einzubeziehen. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht. Insbesondere besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang, wenn die Übernahme von Verpflichtungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dient. Dies trifft insbesondere für Betriebskosten zu und sind diese somit einzubeziehen. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage ist hingegen nicht entscheidend, dass die Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist oder dass eine Betriebspflicht besteht.

Mit Entstehen der Gebührenschuld, das ist mit Unterzeichnung des Untermietvertrages, sind somit alle wiederkehrenden Leistungen, die die Bf. für die Nutzung des Bestandobjektes künftig aufwenden muss und zu denen sich die Bf. bei Vertragsabschluss verpflichtet hat, bei der Gebührenbemessung mit ihrem dreifachen Jahreswert zu berücksichtigen und zwar auch dann, wenn die Zahlung nicht direkt an die ***XY*** erfolgt.

Das Finanzamt hat daher zu Recht vorläufig sämtliche von der Bf. für das Jahr 2016 einbekannten Betriebskosten in die Gebührenbemessung einbezogen.

C) Instandsetzung

Gemäß § 9 Punkt 1. des Untermietvertrages obliegt der Bf. die Instandhaltung des Mietobjektes, Instandsetzungskosten trägt die Bf. gemäß der Schnittstellenliste Anlage 4 bis maximal 6.000 € im Kalenderjahr. Die Bf. hat sich somit nach dem Vertragswortlaut zur Tragung der Kosten für Instandsetzungen während der gesamten Vertragslaufzeit bis zu einem jährlichen Höchstbetrag verpflichtet. Diese Kosten sind daher als wiederkehrende Leistungen bei dem hier vorliegenden Vertrag auf unbestimmte Dauer gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG grundsätzlich mit dem Dreifachen ihres Jahreswertes in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Ihren Einwand, die Instandsetzungskosten seien vom Finanzamt irrtümlich zweifach berücksichtigt worden, hält die Bf. nicht mehr aufrecht.

Unter Beachtung der rechtlichen Ausführungen zu den Beschwerdepunkten A, B und C hat das BFG daher den Beschwerden teilweise stattgegeben, die angefochtenen Bescheide abgeändert und die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG vorläufig von der Minimalmiete zuzüglich Betriebskosten, USt und Instandsetzungskosten für eine unbestimmte Dauer lt. Berechnungsblatt (Beilage 4) bestimmt.

5. 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.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die entscheidenden Rechtsfragen bereits durch die angeführte Judikatur des VwGH geklärt sind.

Linz, am 3. März 2022