

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Krist Bubits Rechtsanwältin OG, Kaiserin Elisabeth-Straße 2, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 5. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. Jänner 2018 betreffend Rechtsgebühren, ErfNr. ***8***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gebührenanzeige

Am 24.7.2013 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) ein zwischen der ***1*** als Vermieterin und der ***Bf1*** als Mieterin (in der Folge kurz: Beschwerdeführerin) der Bestandvertrag vom 10.6.2013 über die näher bezeichnete Geschäftsfläche (Teilfläche des Grundstücks Nr. 2250/1 der EZ ***2***, KG ***3*** ***4***, im Ausmaß von 5.775 m²) im Objekt ***5*** angezeigt.

Die Errichtung sollte laut Präambel des Vertrages in Form von einzelnen Baukörpern erfolgen, welche in der Folge in ihrer Gesamtheit das ***6*** bilden und sohin aus Geschäftsflächen, Kfz-Kundenstellplätzen, sowie Mitarbeiter Kfz-Stellplätzen besteht. Zudem erfolgte eine verkehrstechnische Erschließung für den Kunden- und Anlieferverkehr.

Präambel Pkt.3. lautet:

*„Die Vermieterin übernimmt die Projektentwicklung bis hin zu den in Punkt XII. Absatz 1., Absatz 2. und Absatz 4. genannten rechtskräftigen Genehmigungen sowie die Herstellung der Verkehrsinfrastruktur auf öffentlichem Gut. Der Abbruch der derzeit vorhandenen Gebäude (unter weitgehender Beibehaltung der Untergeschoße), die Niveauherstellung sowie die Errichtung der Gemeinschaftsflächen und Gemeinschaftsanlagen des ***6*** gemäß Punkt VII. werden von der Mieterin gemeinsam mit den übrigen Bestandnehmern bzw. Baurechtsnehmern in Auftrag gegeben und werden hierzu gesondert ein Planervertrag sowie ein Generalunternehmer- oder Einzelunternehmerverträge abgeschlossen.*

*Die Mieterin ist berechtigt, auf der unter Punkt 1., Absatz 1. genauer bezeichneten Teilfläche des Grundstücks Nr. 2250/1 einen eignen Baukörper zum Zweck des Betriebs eines ***10***-Handelsbetriebs zu errichten. Dieser Baukörper wird Bestandteil der bestandgegenständlichen Liegenschaft und steht im sachenrechtlichen Eigentum der Vermieterin. Es handelt sich daher um kein Superädifikat.*

Die Errichtung dieses Baukörper - im folgenden kurz das "Betriebsgebäude" - auf der Bestandfläche erfolgt aber durch und auf Kosten sowie Risiko der Mieterin, die daher auch wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes ist [...]"

Das Mietverhältnis wird laut Pkt. II.1. für eine Dauer von 25 Jahren abgeschlossen.

Pkt. II. 3. lautet wie folgt:

„Die Vermieterin räumt hiermit der Mieterin die unentgeltliche Option ein, das Mietverhältnis gemäß diesem Vertrag einmalig um fünf weitere Jahre befristet zu verlängern. Die Mieterin hat der Vermieterin die Ausübung der Option bis längstens sechs Monate vor dem Ende der Mietzeit nachweislich schriftlich bekannt zu geben.

Im Falle der o.a. Vertragsverlängerung um weiter fünf Jahre räumt die Vermieterin der Mieterin eine weitere einmalige Option ein, das Mietverhältnis gemäß diesem Vertrag auf unbestimmte Zeit zu verlängern. Die Mieterin hat der Vermieterin die Ausübung dieser Option ebenfalls bis längstens sechs Monate vor dem Ende der Mietzeit nachweislich schriftlich bekannt zu geben..."

Zu den Kündigungsgründen wird in Pkt. II.4. des Bestandvertrages ausgeführt:

„Die Vertragsparteien vereinbaren die Anwendung der Kündigungsschutzbestimmungen der §§ 30 ff MRG in der derzeitigen Fassung für das gegenständliche Mietverhältnis. Unbeschadet der vereinbarten befristeten Mietdauer ist die Vermieterin berechtigt, das Mietverhältnis gemäß § 1118 ABGB vorzeitig aufzulösen, sowie aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten vorzeitig aufzukündigen. Die Kündigung aufgrund von Eigenbedarf wird jedoch einvernehmlich ausgeschlossen. Die Mieterin ist zur vorzeitigen Auflösung gemäß § 1117 ABGB berechtigt.

Abweichend bzw. in Ergänzung zu den Bestimmungen des § 30 Abs. 2 MRG kommt der Vermieterin darüber hinaus ein außerordentliches Kündigungsrecht zu, wenn

a) die Mieterin mit der vollständigen Bezahlung des Mietzinses und/oder der Betriebs- und Nebenkosten oder anderer auf Grund dieses Bestandvertrages geschuldeter Leistungen, mehr als einen Monat nach deren Fälligkeit in Verzug ist, und wenn diese Beträge nicht innerhalb einer 21-tägigen nachweislich per Einschreiben schriftlich gewährten Nachfrist bezahlt werden;

b) die Mieterin trotz Mahnung und Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen gegen die in diesem Vertrag unter Punkt IX. vereinbarte Betriebspflicht verstößt.

Unabhängig von der vereinbarten Vertragsdauer, ist die Mieterin zum Ende des 10. Vertragsjahres berechtigt, den gegenständlichen Mietvertrag nachweislich schriftlich unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten aufzukündigen.

Darüber hinaus ist die Mieterin ab dem 10. Vertragsjahr berechtigt, den gegenständlichen Mietvertrag nachweislich schriftlich unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten jeweils zum 30.06. und 31.12 des jeweiligen Vertragsjahres aufzukündigen. Im Fall der einmaligen fünfjährigen und/oder der unbefristeten Verlängerung gemäß Punkt II, Absatz 3. ist die Mieterin ebenso berechtigt, den gegenständlichen Mietvertrag nachweislich schriftlich unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten jeweils zum 30.06. und 31.12 des jeweiligen Vertragsjahres aufzukündigen.

*Zusätzlich hat die Mieterin während der Dauer der Betriebspflicht gemäß Punkt IX. ein außerordentliches Kündigungsrecht wenn die vermietete und betriebene Geschäftsfläche des übrigen ***6*** (dazu zählen in diesem Fall alle Geschäftsflächen außer jener der Mieterin -d.h. auch inklusive der Geschäftsfläche des Lebensmitteldiscont-) für die Dauer von mehr als sechs Monaten 6.000 m² unterschreitet. In diesem Fall reduziert sich der Mietzins ab dem 7. Monat - auch wiederholt – für die Dauer der Unterschreitung des angeführten Vermietungsgrades um 15 %. Nachdem der angeführte Vermietungsgrad wieder überschritten wurde, ist also wiederum der gesamte Mietzins zu leisten. Innerhalb dieses Zeitraumes kann die Mieterin die Auflösung des Mietverhältnisses unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Monatsende erklären. Unterbleibt eine diesbezügliche fristgerechte Erklärung, ist das Kündigungsrecht verwirkt und ist nach Ablauf der sechs Monate wieder der volle Mietzins zu entrichten.“*

Vorläufiger Gebührenbescheid

Mit Gebührenbescheid vom 5.2.2014 wurde eine Gebühr für den gegenständlichen Bestandvertrag in Höhe von € 29.095,20 vorläufig festgesetzt.

Die Berechnung der festgesetzten Gebühr erfolgte gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z.1 GebG 1957 mit 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2.909.520,00 €

Begründend führte die Behörde aus:

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

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Bemessungsgrundlage:

€ 24.000,- mtl. Mietzins inkl. USt

+ € 4.320,- mtl. Betriebskostenkonto inkl. USt

+ € 2.500,- mtl. Betrag zum Instandhaltungsfonds inkl. USt

= € 30.820,- x 36 Monate (unb.Z.) = € 1.109.520,-

€ 1.109.520

+ € 480.000,- einm. Kostenzuschuss f. d. Herstellung des Kreisverkehrs

+ € 360.000,- einm. Entgelt lt. Planervertrag

+ € 960.000,- einm. Entgelt lt. Generalunternehmervertrag

€ 2.909.520,-

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes

Mit Vorhalt vom 4.5.2016 ersuchte das Finanzamt um Ergänzungen hinsichtlich des Bestandvertrages und um Beantwortung nachfolgender Fragen:

- „1) die Höhe der tatsächlich bezahlten Betriebs- u. Nebenkosten lt. Seite 12 des Vertrages*
- 2) die Höhe der Jahresprämie der abzuschließenden Versicherungen lt. Seite 14 des Vertrages*
- 3) die Höhe der tatsächlich jährlichen Mehrkosten für den Stromverbrauch lt. Seite 22 des Vertrages*
- 4) die Höhe der tatsächlichen Kosten für die Errichtung des Betriebsgebäudes lt. Seite 15 des Vertrages*
- 5) die Höhe der tatsächlichen Dekontaminierungskosten lt. Seite 37 des Vertrages“*

Am 4.7.2016 langte die Beantwortung des Vorhaltes bei der belangten Behörde ein. Sie beinhaltete nachfolgendes Schreiben:

„PUNKT 1-3 Die Betriebskosten-Abrechnung für 2014 liegt bei.

*Für 2015 wurde uns noch keine Abrechnung seitens ***11****

*(Nachfolger ***12*** GMBH) übermittelt.*

Die BK-Aconti betragen Brutto 6.120,00 pro Monat.

PUNKT4 Ein Anlagenspiegel liegt bei.

PUNKT5 Es sind uns keine Dekontaminierungskosten bekannt.“

Als Beilage wurde eine Abrechnung für die Mietfläche für das Jahr 2014, eine Auflistung der Betriebskosten-Akonto-Zahlungen 2014-2016 sowie ein Anlagenspiegel übermittelt.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 21.4.2017 wurde die Beschwerdeführerin um Stellungnahme zu nachfolgenden Punkten ersucht:

„Mit der Vorhaltsbeantwortung vom Juli 2016 wurde bekanntgegeben, dass eine Betriebskostenakontizahlung von € 6.120,- BRUTTO pro Monat geleistet wird.

Sind in dieser Akontizahlung neben den Betriebskosten laut Pkt. III (7) auch die Betriebs- u. Nebenkosten lt. Pkt. III (6) berücksichtigt?

Wenn nicht, wird um Bekanntgabe der Betriebs- u. Nebenkosten lt. Pkt. III (6) gebeten.

Lt. Pkt. III (12) hat der Mieter div. Versicherungen abzuschließen.

Es wird nochmals ersucht, die Höhe der jährlichen Prämie bekanntzugeben.

Auf Grund der Regelungen im Vertrag über die Dauer des Mietvertrages ist gebührenrechtlich von einem Vertrag auf bestimmte Zeit von 10 Jahre und den Fortbestand von unbestimmter Dauer von 3 Jahren auszugehen.

Somit ist die Gebühr vom 13-fachen Jahreswert zu berechnen.

Zur Wahrung des Parteiengehörs, wird bei gegenteiliger Ansicht um schriftliche Stellungnahme ersucht.

Lt. Vertrag hat der Mieter von 10.6.2013 bis zum Beginn des Mietverhältnisses (Eintritt der Bedingung) ein monatliches Entgelt von € 6.000,- zu leisten.

Es wird ersucht, dass Datum des Beginnes des Mietverhältnisses im obigen Sinn bekanntzugeben.

Ab Beginn des Mietverhältnisses bis zur Eröffnung des Betriebes hat der Mieter ein Entgelt von € 14.400,- monatlich zu leisten.

Es wird daher ersucht, das Datum der Eröffnung des Betriebes bekanntzugeben.

Mit obiger Vorhaltsbeantwortung wurden die Anschaffungs- und Errichtungskosten mit NETTO € 2.676.275,41 bekanntgegeben.

Daraus ergibt sich, ein gebührenpflichtiger Wert von BRUTTO € 3.211.530,49 welcher ebenfalls Teil der Bemessungsgrundlage ist.

Zur Wahrung des Parteienghört, wird bei gegenteiliger Ansicht um schriftliche Stellungnahme ersucht.“

Mit Schreiben vom 19.6.2017 beantwortete die Beschwerdeführerin den Vorhalt nachfolgend:

*„Anbei die ersuchte Ergänzung/Auskunft betreffend Bestandsvertrag ***1*** / ***Bf1***.*

- *Betriebskosten lt. Vertrag Punkt III (6 & 7)*

*Die letzte Betriebskostenabrechnung von ***12*** liegt anbei. Darin werden sowohl die allgemeinen Betriebskosten als auch die anfallenden Kosten unseres ***7*** Marktes abgerechnet.*

- *Versicherung (eigene)*

Ein Auszug der verbuchten Versicherung (jahreswert) liegt bei

- *Dauer Mietvertrag*

Laut Vertrag (Seite 6 letzter Absatz) ist die Miete für 10 Jahre befristet.

- *Monatliches Entgelt*

Ein Auszug liegt bei.

<i>ZEITRAUM</i>	<i>BRUTTO</i>
<i>06/13-09/14</i>	<i>€ 6.000,00</i>
<i>10/14-03/15</i>	<i>€ 14.400,00</i>
<i>ab 04/15</i>	<i>€ 24.000,00</i>

- *Anschaffungs- & Errichtungskosten*

Wie bereits bekanntgegeben.“

Angefochtener Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 5.1.2018 setzte das Finanzamt für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 2 BAO endgültig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 9.496.859,32, somit iHv € 94.968,59 gegenüber der

Beschwerdeführerin fest. Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages von € 29.095,20, ergab sich somit eine Nachforderung in Höhe von € 65.873,39.

Das Finanzamt begründete dies in der gesondert ergangenen Bescheidbegründung wie folgt:

„Laufzeit: 10 J. best. + 3 J. unb. Z. = 13 J. = 156 Monate

- Mietzins gestaffelt: (lt. Beantwortung v. 19.6.17)*

06/13 - 09/14 = 16 M. -> € 6.000,- brutto/mtl. = € 96.000,-

10/14 - 03/15 = 6 M. -> € 14.400,- brutto/mtl. = € 86.400,-

Ab 04/15 - Ende = 134 M. -> € 24.000,- brutto/mtl. = € 3.216.000,-

- Betriebskosten: (lt. Beantwortung v. 19.6.17)*

01/15 - 12/15 = 12 M. -> € 52.137,39 jährl. X 13 J. = € 677.786,07

- Versicherung: (lt. Beantwortung v. 19.6.17)*

€ 122,71 mtl. X 12 M. = € 1.472,52 jährl. X 13 J. = € 19.142,76

- Anschaffungs- Herstellungskosten s. Pkt. V (4) + V (5) des Vertrages*

Kosten lt. Beantwortung = € 3.211.530,49

- Kosten Verkehrsanschließung s. Pkt. VI (5) des Vertrages = € 480.000,-*

- Kosten der Planung s. Pkt. VI (6) des Vertrages = € 360.000,-*

- Kosten Generalunternehmer s. Pkt. VI (6) des Vertrages = € 960.000,-*

- Instandhaltungsfonds s. Pkt. III (8) des Vertrages*

€ 2.500,- x 12 M. = € 30.000,- x 13 J. = € 390.000,-

Summe = € 9.496.859,32

Laut Pkt. II des Vertrages ist der Vertrag auf 25 Jahre Laufzeit abgeschlossen.

Der Mieter kann am Ende des 10 Jahre und danach halbjährig kündigen. Somit liegt ein Vertrag auf 10 Jahre mit Fortbestand auf unbestimmte Zeit vor.

Er ist somit mit dem 13 fachen Jahreswert zu vergewähren.

Da die Kündigungsgründe des § 30ff MRG auf Geschäftsräumlichkeiten inhaltlich nur sehr eingeschränkt anwendbar sind, liegt kein uneingeschränktes Kündigungsrecht des Vermieters vor.

Nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit wird diesen Kündigungsgründen keine besondere Bedeutung beigemessen nach der es zur uneingeschränkten und jederzeitigen Kündigung des Vertrages kommen kann.

Es liegt somit kein Vertrag auf unbestimmt Zeit vor.“

Beschwerde

Mit Schreiben vom 5.2.2018 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen den Gebührenbescheid der belangten Behörde.

Die Begründung lautete wie folgt:

*„1. Der Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5.1.2018, zugestellt am 10.1.2018, mit Bescheidbegründung, zugestellt am 15.1.2018, Erfassungsnummer: ***8***, Abgabenkontonummer: ***BF1StNr1***, wird seinem gesamten Inhalt nach wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten.*

*2. Mit dem bekämpften Gebührenbescheid vom 5.1.2018, Steuernummer: ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer: ***8***, und zu gleicher Erfassungsnummer und Steuernummer ergangener Bescheidbegründung wurde der Beschwerdeführerin Rechtsgeschäftsgebühr für einen zwischen ihr als Mieterin und der ***1***G (nunmehr ***9***) als Vermieterin abgeschlossenen Bestandvertrag vom 10.6.2013 vorgeschrieben.*

*Es ist zutreffend, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der ***12*** GesmbH & Co KG (nunmehr ***9***) am 10.6.2013 ein Bestandvertrag über eine in Vertragspunkt I. des Bestandvertrages definierte Bestandfläche abgeschlossen wurde.*

3. Das erkennende Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ist im bekämpften Bescheid betreffend Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr von einer Laufzeit des der Gebührenbemessung zugrunde liegenden Bestandvertrages von 10 Jahren auf bestimmte Dauer und 3 Jahren infolge eines Mietvertrages auf unbestimmte Zeit, daher von einer Bemessungsgrundlage von 156 Leistungsmonaten ausgegangen. Mit dieser Dauer wurden sowohl der monatlich zu leistende Mietzins als auch die monatlich zu leistenden Betriebskosten, Versicherungskosten und der Instandhaltungsfondsbeitrag multipliziert.

Die ermittelte Vertragsdauer von 13 Jahren/156 Monaten ist jedoch materiell rechtswidrig und wurden von der belangten Behörde daher sämtliche in der Bescheidbegründung des bekämpften Bescheides unter Annahme einer Vertragsdauer von 13 Jahren ermittelten Rechnungspositionen der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr unrichtig ermittelt.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung ist bei dem der Gebührenvorschreibung zugrunde liegenden Bestandvertrag vom 10.6.2013 betreffend die in Vertragspunkt I. des Mietvertrages definierte Bestandfläche von einem Mietvertrag auf unbestimmte Zeit auszugehen, weshalb als Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr eine Vertragsdauer (nur) von 3 Jahren zugrunde zu legen gewesen wäre.

Die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht, dass gegenständlich aufgrund des Rechtes des Mieters, am Ende des 10. Jahres halbjährlich aufkündigen zu können, ein Vertrag auf 10 Jahre mit Fortbestand auf unbestimmte Zeit vorliege, und kein uneingeschränktes Kündigungsrecht des Vermieters vorliege, weil die Anwendung der Kündigungsgründe des § 30 MRG vereinbart sei, widerspricht der eindeutigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und Bundesfinanzgerichtes.

Vorauszuschicken ist zunächst, dass gemäß Nr. 711 und 712 der Gebührenrichtlinien, BMF 010206/0201- VI/5/2006, eine unbestimmte Vertragsdauer dann vorliegt, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag jederzeit aufzulösen, selbst wenn das Bestandverhältnis der Form nach auf eine bestimmte Zeit eingegangen wird.

Vertragspunkt II 4. des Mietvertrages vom 10.6.2013 hat folgenden Wortlaut:

„4. Die Vertragsparteien vereinbaren die Anwendung der Kündigungsschutzbestimmungen der §§ 30 ff MRG in der derzeitigen Fassung für das gegenständliche Mietverhältnis. Unbeschadet der vereinbarten befristeten Mietdauer ist die Vermieterin berechtigt, das Mietverhältnis gemäß § 1118 ABGB vorzeitig aufzulösen sowie aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs 2 MRG unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten vorzeitig aufzukündigen.“

Nach ständiger Judikatur des VwGH (Erk. v. 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, VwSlg. 3190F/1964, VwSfg. 5066F/1976, 9.9.2015, Ro 2014/16/0072 mwN, uva) stellt die Vereinbarung der Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; 5.10.1987, 86/15/0102 uva).

Selbst wenn aber nicht alle in § 30 Abs 2 MRG genannten Kündigungsgründe vereinbart werden, ist ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen, wenn nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit der vereinbarten Kündigungsgründe keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten gegeben ist (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; 17.9.1990, 90/150034; 16.10.1989, 88/15/0040; 5.10.1987, 86/15/0102).

In dem vom Sachverhalt her mit dem Sachverhalt der gegenständlichen Beschwerdesache praktisch identen Erk. vom 16.10.1989, 88/150040, hat der VwGH eindeutig erkannt, dass bei Miete einer Bestandsfläche für Geschäftszwecke die Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG mit Ausnahme der Geltendmachung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs 2 Z 9 MRG (Eigenbedarf) bewirkt, dass bei einem solchen Bestandvertrag von einem auf unbestimmte Zeit auszugehen ist.

Nichts anderes kann für den der gegenständlichen Beschwerdesache zugrunde liegenden Bestandvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der ***12*** GesmbH & Co KG (nunmehr: ***9***) vom 10.6.2013 gelten.

Die in der Bescheidbegründung des bekämpften Bescheides errechneten Positionen für Mietzins, Betriebskosten, Versicherung und Instandhaltungsfonds wurden daher materiell rechtswidrig hinsichtlich der angenommenen Dauer des Bestandverhältnisses berechnet. Die belangte Behörde hat daher den Bescheid mit materieller Rechtswidrigkeit belastet.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung wären die genannten monatlichen Zahlungen in den Positionen der Bemessungsgrundlage unter Zugrundelegung eines Bestandvertrages/Mietvertrages auf unbestimmte Zeit und daher durch Multiplikation der monatlichen Zahlungen mit einem Zeitraum von insgesamt 36 Monaten (bei Mietzins 16 Monate reduziert + 6 Monate reduziert + 14 Monate vereinbarter Mietzins) festzulegen gewesen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung ergibt sich sohin für die bekämpften Positionen der Bemessungsgrundlage folgende Berechnung:

<i>Mietzins gestaffelt</i>	<i>€432.000,00</i>
<i>Betriebskosten</i>	<i>€156.412,17</i>
<i>Versicherung</i>	<i>€ 4.417,56</i>
<i>Instandhaltungsfonds</i>	<i>€ 90.000,00</i>
<i>SUMME</i>	<i>€ 682.829,73</i>

4. Von der belangten Behörde rechtswidrig wurden weiters die von der Beschwerdeführerin aufgewendeten Herstellungskosten für das Gebäude des Verkaufsmarktes der Beschwerdeführerin in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Sowohl nach den Gebührenrichtlinien (Nr. 671 ff) wie auch nach der Judikatur des VwGH sind nur wiederkehrende und/oder solche einmalige Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen, die der Bestandnehmer zu erbringen hat, um den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen (vgl. VwGH 7.10.1993, 93/16/0140; 2.7.1981, 15/01/80; 28.2.2002, 2001/16/0606).

*Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin schon im vorläufigen Gebührenbescheid den einmaligen Kostenzuschuss für die Herstellung des Kreisverkehrs, das einmalige Entgelt laut Planervertrag und das einmalige Entgelt laut Generalunternehmervertrag als solche Leistungen, die der Bestandnehmer zu erbringen hat, um den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen und die demnach in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, akzeptiert und die mit vorläufigem Bescheid vom 5.2.2014, Steuernummer: 017/1586, Erfassungsnummer: ***8***, vorläufig festgesetzte Gebühr bezahlt.*

Da gemäß Vertragspunkt 1.1. des Mietvertrages vom 10.6.2013 Mietgegenstand jedoch keine Räumlichkeiten, sondern eine Bestandfläche ist, sind jene Kosten, die die Beschwerdeführerin aufgewendet hat, um ihre Geschäftsräumlichkeit erst zu schaffen, zweifelsfrei nicht Leistungen, die die Bestandnehmerin zu erbringen hat, um in den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen.

Um die Bestandsache, nämlich die in Vertragspunkt I. 1. des Mietvertrages vom 10.6.2013 definierte Bestandfläche zu erlangen, sind von der Beschwerdeführerin nur die in Vertragspunkt III. 1., Vertragspunkt III. 6. und III. 7. sowie die in Vertragspunkt VI. 5. und 6. genannten Leistungen zu erbringen.

Kosten der Errichtung eines Gebäudes auf dem Mietgegenstand gemäß Vertragspunkt I.1. sind jedoch gerade nicht Zahlungen um die Bestandsache, nämlich nur eine Fläche, zu erlangen.

Das von der Beschwerdeführerin selbst errichtete Betriebsgebäude (Verkaufsmarkt) ist nicht Gegenstand des Mietvertrages. Gegenstand des Mietvertrages ist, wie in dessen Vertragspunkt I. 1. ausdrücklich festgehalten, eine Bestandfläche.

Sind Investitionen nicht für ein Objekt, das Gegenstand des Bestandvertrages ist, zu leisten, sondern für ein Objekt, welches im Eigentum des Bestandnehmers verbleibt, fallen diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr.

Diese Kosten sind weder an den Bestandgeber zu leisten, noch wirken sich diese Kosten im Vermögen des Bestandgebers aus (vgl. Erk. d. BFG vom 30.4.2015, GZ. RV/7102439/2011).

*Dabei ist unerheblich, ob es sich bei dem errichteten Gebäude um ein im Eigentum des Bestandnehmers stehendes Superädifikat handelt, oder ob, wie im gegenständlichen Fall, ausdrücklich in Vertragspunkt V. 3. des Mietvertrages vom 10.6.2013 vereinbart wurde, dass das von der Mieterin geplante Bauwerk in deren wirtschaftlichem Eigentum verbleibt, weil zivilrechtlich aufgrund der baulichen Gestaltung des ***7***-Verkaufsmarktes dieser nicht als Superädifikat hergestellt werden konnte. Entscheidend ist allein, dass das Gebäude des ***7***-Verkaufsmarktes nicht Bestandsache ist, sondern nur die in Vertragspunkt 1.1. des Mietvertrages vom 10.6.2013 angemietete Bestandsfläche.*

Insoweit die belangte Behörde die Herstellungskosten des Betriebsgebäudes der Beschwerdeführerin daher in die Bemessungsgrundlage für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr einbezogen hat, hat sie den bekämpften Bescheid auch insoweit mit materieller Rechtswidrigkeit belastet.

5. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung musste daher die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr für den Bestandvertrag vom 10.6.2013 wie folgt lauten:

<i>Mietzins gestaffelt</i>	<i>€ 432.000,00</i>
<i>Betriebskosten</i>	<i>€ 156.412,17</i>
<i>Versicherung</i>	<i>€ 4.417,56</i>
<i>Kosten Verkehrsanschließung</i>	<i>€ 480.000,00</i>
<i>Kosten der Planung</i>	<i>€ 360.000,00</i>
<i>Kosten Generalunternehmer</i>	<i>€ 960.000,00</i>
<i>Instandhaltungsfonds</i>	<i>€ 90.000,00</i>
<i>Summe</i>	<i>€ 2,482.829,73</i>

*Da die Beschwerdeführerin an Rechtsgeschäftsgebühr bereits laut vorläufiger Festsetzung den Betrag von € 29.095,20 bezahlt hat, besteht die mit bekämpftem Bescheid vom 5.1.2018, Steuernummer: ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer: ***8***, vorgeschriebene Nachforderung nicht zu Recht.*

Es ergibt sich dem hingegen ein Guthaben der Beschwerdeführerin an Rechtsgeschäftsgebühr in der Höhe von € 4.266,91, dessen Rückforderung unter Einem bei der Abgabenbehörde erster Instanz begehrt wird.

Aufgrund dieser Umstände wird daher gestellt der

ANTRAG,

*der Beschwerde der Beschwerdeführerin Folge zu geben und den bekämpften Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5.1.2018, Steuernummer: ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer: ***8***, dahingehend*

abzuändern, dass sich eine für den gegenständlichen Bestandvertrag vom 10.6.2013 festzusetzende Rechtsgeschäftsgebühr von insgesamt € 24.828,30 ergibt, die endgültig vorgeschrieben werden möge, nachdem die Rechnungsposten „Mietzins“, „Betriebskosten“, „Versicherung“ sowie „Instandhaltungsfonds“ laut bekämpftem Gebührenbescheid mit den von der Beschwerdeführerin in diesem Schriftsatz als richtig dargestellten Beträgen in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr einbezogen worden sind, sowie der Betrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Höhe von € 3.211.530,49 laut bekämpftem Bescheid (Bescheidbegründung) der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr zur Gänze ausgeschieden worden ist. [...]“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.3.2018 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt:

„Laut Pkt. II. 1) des Vertrages wird das Mietverhältnis auf die Dauer von 25 Jahren abgeschlossen.

Laut Pkt II 4) des Vertrages vereinbaren die Vertragsparteien die Anwendung der Kündigungsbestimmungen der §§ 30ff MRG. Danach ist der Vermieter unbeschadet der vereinbarten Laufzeit zur vorzeitigen Aufkündigung aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG berechtigt.

Abweichend bzw. ergänzend zu den Bestimmungen des § 30 Abs. 2 MRG kommt der Vermieterin ein außerordentliches Kündigungsrecht zu, wenn a) die Mieterin mit der vollständigen Bezahlung des Mietzins und/oder der Betriebs- und Nebenkosten oder anderer auf Grund dieses Bestandvertrages geschuldeter Leistungen, mehr als ein Monat nach deren Fälligkeit in Verzug ist, und wenn diese Beträge nicht innerhalb einer 21-tägigen nachweislich per Einschreiben schriftlich gewährten Nachfrist bezahlt werden und b) die Mieterin trotz Mahnung und Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen gegen die in diesem Vertrag unter Punkt vereinbarten Betriebspflicht verstößt.

Weiters ist lt. Pkt II 4) der Mieter berechtigt zum Ende des 10. Vertragsjahres das Mietverhältnis zu kündigen. Und ab dem 10. Jahr kann er halbjährlich unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten aufkündigen.

Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG (2.Satz) für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Dabei ist nach ständiger Judikatur des VwGH zu untersuchen, inwiefern die vereinbarten Kündigungsgründe nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit zu einer vorzeitigen Vertragsauflösung führen können und somit dann gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Zeit gegeben ist.

Die im § 30 MRG normierten Kündigungsgründe sind inhaltlich auf den gegenständlichen Mietvertrag nur sehr eingeschränkt anwendbar. Von diesen Gründen sind folgende Gründe jedenfalls nicht denkbar;

- Z 2, da der Mietzins nicht in Dienstleistungen besteht,*
- Z 5, da sich die Bestimmung auf Wohnräume bezieht,*
- Z 6, da sich die Bestimmung auf Wohnräume bezieht,*
- Z 8, da sich die Bestimmung auf Wohnräume bezieht,*
- Z 9, da dies auf Seiten des Vermieters nicht eintreten kann,*
- Z 10, da keine Arbeiter und Angestellte des Vermieters untergebracht waren,*
- Z 11, da Mietgegenstand keiner Gebietskörperschaft gehört,*
- Z 12, da kein Untermietverhältnis vorliegt,*
- Z 14, da sich der Mietgegenstand nicht in einem Miethaus befindet*
- Z 15, da sich der Mietgegenstand nicht in einem Miethaus befindet*
- Z 16, da es sich beim Mietgegenstand um keine Wohnung handelt.*

Im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG wurden die zwei zusätzlichen Kündigungsgründe des Pkt II.4. des Vertrages vereinbart, welche im wesentlichen mit den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 Z 1 u Z 7 MRG vergleichbar sind.

Wie dargestellt, treffen nur einige wenige Kündigungsgründe auf den gegenständlichen Vertrag zu, zumal auch die im Vertrag zusätzlichen Kündigungsgründe, wenn auch abgeändert, im Wesentlichen jenen nach dem MRG entsprechen.

Dem Vermieter steht also keinesfalls ein uneingeschränktes Kündigungsrecht zu, welches dem Vermieter eine jederzeitige Kündigung ermöglicht. Den wenigen verbleibenden Kündigungsgründen werden kein besonderes Gewicht und keine große Wahrscheinlichkeit beigemessen.

Weiters steht dem Mieter lt. Pkt II.4. ein außerordentliches Kündigungsrecht zu, wenn die vermietete Geschäftsfläche für die Dauer von mehr als sechs Monaten 6.000 m² unterschreitet.

Ab dem 7. Monat reduziert sich der Mietzins um 15 % bis zu dem Zeitpunkt, in dem der Vermietungsgrad wieder erreicht wird. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Mieter kündigen.

Laut Pkt. V.5. des Vertrages fällt das von der Mieterin errichtet Betriebsgebäude bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses unentgeltlich in das wirtschaftliche Eigentum der Vermieterin.

Da der Mieter beträchtliche Investitionskosten aufwendet, ist durch diesen Umstand nur von einer äußerst geringen Wahrscheinlichkeit einer Kündigung aus dem Grund des geringeren Vermietungsgrades auszugehen, zumal ja für die Zeit des geringeren Vermietungsgrades ohnedies eine Mietreduktion vereinbart wurde.

Abschließend ist somit der Mietvertrag durch die eingeschränkte Kündigungsmöglichkeit des Vermieters und dem Kündigungsverzicht des Mieters auf 10 Jahre und auf Grund des Fortbestandes auf unbestimmte Zeit gebührenrechtlich als ein Vertrag auf 10 Jahre plus 3 Jahre (unbestimmte Zeit) anzusehen.

*In der Präambel wurde festgestellt, dass der Bestandvertrag einen Teil des geplanten Fachmarktcenters in ***4*** darstellt. Das Gesamtkonzept des Fachmarktzentrums ist vorgegeben. Der Mieter hatte jedenfalls nicht die Möglichkeit sich nicht am Fachmarktzentrum zu beteiligen. Er ist durch Abschluss des Mietvertrages in das Konzept eingebunden. Aus diesen Umständen kann keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der Vermieter den Mietgegenstand ohne Verpflichtung der Errichtung des Betriebsgebäudes und ohne Beteiligung an den sonstigen Errichtungs- u Planungskosten an den Mieter überlassen hatte. Es steht außer Zweifel, dass der Mieter zur Errichtung des Betriebsgebäudes verpflichtet ist. Somit sind die im Bescheid aufgegliederten Errichtungskosten jedenfalls Teil der Bemessungsgrundlage. Ohne Zusage durch den Mieter wäre diesem der Mietgegenstand nicht zum Gebrauch überlassen worden. Beim, in der Beschwerde zitierten, Erkenntnis des BFG vom 30.4.2015, RV/7102439/2011 liegt insofern ein anderer Sachverhalt vor. In diesem Fall lag keine Verpflichtung, sondern eine Berechtigung zur Errichtung eines Betriebsgebäudes vor.“*

Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom 23.4.2018 wurde die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Ergänzend zu den in der Beschwerde getätigten Ausführungen legte die Beschwerdeführerin dar:

„1. Die gegenständliche Bescheidbeschwerde wurde von der belangten Behörde zu Unrecht in der Beschwerdeentscheidung als unbegründet abgewiesen und ist entgegen dem von der belangten Behörde vertretenen Rechtsstandpunkt der bekämpfte Bescheid mehrfach mit materieller Rechtswidrigkeit belastet.

Richtig erwähnt die belangte Behörde in ihrer Bescheidbegründung vom 23.3.2018, dass laut Punkt II. 4. Des Mietvertrages vom 10.6.2013 die Vertragsparteien die Anwendung der Kündigungsbestimmungen der §§ 30 ff MRG vereinbarten. Danach ist der Vermieter unbeschadet der vereinbarten Laufzeit zur vorzeitigen Aufkündigung aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs 2 MRG berechtigt.

Sohin ist aber bereits entsprechend dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde 5.2.2018 nach ständiger Judikatur des VwGH (Erk. v. 19.9.2017, Ra2017/16/0111, VwSlg. 3190F/1964 VwSlg. 5066F/1976, 9.9.2015, Ro 2014/16/0072 mwN, uva) in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen.

Die nunmehr von der belangten Behörde angezogene Begründung ihrer abweisenden Beschwerdeentscheidung, wonach gemäß ständiger Judikatur des VwGH zu untersuchen wäre, inwiefern die vereinbarten Kündigungsgründe nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit zu einer vorzeitigen Vertragsauflösung führen konnten und erst sodann eventuell anzunehmen wäre, dass gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Zeit vorliege, nimmt jedoch auf Judikate des VwGH Bezug, in welchen nicht alle in § 30 Abs 2 MRG genannten Kündigungsgründe in den zu beurteilenden Mietverträgen vereinbart worden sind (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; 17.9.1990, 90/150034; 16.10.1989, 88/15/0040; 5.10.1987, 86/15/0102). Ein derartiger

Sachverhalt liegt im gegenständlichen Fall - wie die belangte Behörde selbst festgehalten hat - nicht vor.

Da sohin bei Annahme eines Vertrages auf unbestimmte Zeit die Bemessungsgrundlage für die entsprechend seitens der belangten Behörde vorgenommene Gebührenvorschreibung richtigerweise mit einem Zeitraum von insgesamt 36 Monaten anzunehmen ist, ergibt sich sohin für die Positionen der Bemessungsgrundlage folgende korrekte Berechnung:

<i>Mietzins gestaffelt</i>	<i>€ 432.000,00</i>
<i>Betriebskosten</i>	<i>€ 156.412,17</i>
<i>Versicherung</i>	<i>€ 4.417,56</i>
<i>Instandhaltungsfonds</i>	<i>€ 90.000,00</i>
<i>Insgesamt</i>	<i>€ 682.829.73</i>

2. Sofern die belangte Behörde in ihrer Begründung zur Beschwerdeverentscheidung nunmehr vermeint, dass sich allein aufgrund des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin in ein Konzept namens Fachmarktzentrum eingebunden ist, ableiten lasse, dass die Herstellungskosten für das Gebäude des Verkaufsmarktes der Beschwerdeführerin in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr einzubeziehen wäre, lasst vollkommen ausser Acht, dass das von der Beschwerdeführerin selbst errichtete Betriebsgebäude nicht Gegenstand des Mietvertrages vom 10.6.2013 ist.

Ausdrücklich wird im gegenständlichen Mietvertrag unter Vertragspunkt I. 1. des Mietvertrages vom 10.6.2013 festgehalten, dass der Mietgegenstand keine Räumlichkeiten umfasst, sondern eine Bestandfläche ist.

Um den gegenständlichen Mietgegenstand, sohin die Bestandfläche zu erlangen, hat die Beschwerdeführerin gemäß Vertragspunkt I. 1. des Mietvertrages 10.6.2013 nur die im Vertragspunkt III. 1, Vertragspunkt III. 6. und Vertragspunkt III. 7. sowie die in Vertragspunkt VI. 5. und 6. genannten Leistungen zu erbringen.

Dezidiert sind jedoch die Kosten der Errichtung eines Gebäudes auf dem Mietgegenstand gemäß Vertragspunkt I. 1. gerade keine Leistungen, um die Bestandsache, nämlich nur eine Fläche, zu erlangen.

Ausdrücklich wurde auch im gegenständlichen Mietvertrag in Vertragspunkt V. 3. festgehalten, dass das von der Beschwerdeführerin geplante Bauwerk in deren wirtschaftlichem Eigentum verbleibt.

Insofern kann keinesfalls - wie von der belangten Behörde unterstellt - davon ausgegangen werden, dass die Kosten für die Errichtung des Betriebsgebäudes, welches sogar im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin verbleibt, in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr einzuberechnen seien.

Die Kosten für die Errichtung des Betriebsgebäudes der Beschwerdeführerin sind weder an den Vermieter zu leisten, noch wirken sich diese Kosten im Vermögen des Vermieters aus.

Insofern ist jedenfalls das Erkenntnis des BFG vom 30.4.2015, GZ. RV/7102439/2011, im gegenständlichen Fall sehr wohl, entgegen der Meinung der belangten Behörde, einschlägig, da zwischen den Vertragsparteien auch im gegenständlichen Fall aufgrund der eindeutigen Formulierungen im Mietvertrag vom 10.6.2013 vereinbart worden ist, dass für die Beschwerdeführerin keine Verpflichtung sondern lediglich eine Berechtigung zur Errichtung eines Betriebsgebäudes besteht.

Die Beschwerdeführerin stellt daher die

ANTRÄGE,

das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel möge die Beschwerde vom 5.2.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegen;

das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22.3.2018, Steuernummer:

****BF1StNr1***, Erfassungsnummer: ***8***, aufheben und über die Beschwerde der Beschwerdeführerin in der Sache entscheiden.“*

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 14.5.2018 legte das Finanzamt - eine Kopie davon erging an die Beschwerdeführerin - die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Nach Schilderung des Sachverhaltes führte die belangte Behörde noch ergänzend aus:

„Stellungnahme:

Zunächst verweist das Finanzamt auf die Ausführungen im Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung.

Ergänzend wird noch ausgeführt:

Ob die eingeräumten Kündigungsrechte gemäß § 30 Abs. 2 MRG so umfassend sind, dass keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit vorliegt und man daher von einer Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit auszugehen hat, ist von Fall zu Fall verschieden zu beantworten (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG beziehen sich auf Wohnungen und kommen daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Ebenso scheiden Z 2, 10, 11, 12, 14, 15 auf Grund des Sachverhaltes von vornherein aus. Damit sind allerdings nicht alle in Betracht kommende Kündigungsgründe des § 30 MRG in die Vertragsbestimmungen übernommen worden. Es fehlt mit der Z 9 (Eigengebrauch) ein wesentlicher, weil allein im Einflussbereich der Verpächterin liegender Kündigungsgrund.

Es verbleiben der Vermieterin einige wenige Kündigungsgründe:

§ 30 Abs. 2 Z 1 (Mietzinsrückstand), Z 4 (Untervermietung) und Z 7 (vertragswidrige Verwendung).

Diese setzen jedoch ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigungsrechte der Bf. nicht nach Belieben ausgeübt werden können und jeglichem Einfluss der Bf. entzogen sind.

Der einzelfallbezogenen Überprüfung der Kündigungsmöglichkeiten nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit hinsichtlich ihrer Realisierung ist der VwGH in seinem Beschluss vom 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 nicht entgegengetreten.

Die der Verpächterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind also nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957 die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien durch die konkret bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten nicht aufgehoben werden kann.

Aus dem vom Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 17. 9. 1990, 90/15/0034, kann für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden, weil wesentliche Unterschiede im Sachverhalt vorliegen. Im genannten Fall war als Auflösungsgrund auch ein Präsentationsrecht des Mieters vereinbart, wonach er es in der Hand hatte, jederzeit auch während der ersten 12 Jahre durch Vorschlägen einer geeigneten Person als Nachfolger, das Mietverhältnis aufzulösen. In dieser Freiheit sah der Verwaltungsgerichtshof eine ungewisse Vertragsdauer begründet.

*Die Vermieterin ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ ***2*** KG ***4*** und ist geplant, auf der Liegenschaft ein Einkaufs- und Fachmarktcenter zu errichten. Im ***6*** soll ein möglichst breites Angebot an verschiedenen Branchen geboten werden. Der von der Mieterin errichtete Baukörper wird Bestandteil der bestandgegenständlichen Liegenschaft und steht im sachenrechtlichen Eigentum der Vermieterin. Es handelt sich dabei um kein Superädifikat. Bei Beendigung des Vertrages fällt ein von der Mieterin errichtetes Betriebsgebäude unentgeltlich in das wirtschaftliche Eigentum der Vermieterin.*

Die Errichtung des Gebäudes – wenn auch aus Mitteln der Mieterin – dient letztendlich dem bestimmungsgemäßen Gebrauch des Bestandgegenstandes.

Hinsichtlich der Investitionen ist festzuhalten, dass es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Pflichten des Bestandgebers gehört, dem Bestandnehmer die Sache in einem derartigen Zustande zu übergeben, dass der ordentliche Gebrauch der Sache gewährleistet ist (siehe z.B. das Erkenntnis vom 20.8.1996, Zl. 93/16/0097). Wenn sich der Pächter im Zuge der Vertragsunterhandlungen bereitfindet, den Vertragsgegenstand unter Aufwendung eigener Mittel in einen gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, so gehören all diese Kosten zum "Preis", den der Pächter aufwenden musste, um den Bestandgegenstand entsprechend nützen zu können.

Wenn sich der Pächter bereitfindet, den Vertragsgegenstand unter Aufwendung eigener Mittel in einen gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, so gehören dieser Kosten zum Preis, den der Pächter aufwenden musste, um den Pachtgegenstand nutzen zu können (UFS vom 29. Mai 2006, RV/3335-W/02).

Um die Bestandsache (einen Dachboden) bestimmungsgemäß für Wohn- und Büro Zwecke gebrauchen zu können, hatte die Mieterin nicht nur den Zins, sondern auch die Kosten des Dachbodenausbaues aufwenden müssen. Beide Komponenten zusammen

ergaben den Wert, der gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG die Bemessungsgrundlage bildete. Wie hoch der Vorteil des Vermieters nach Ablauf der Bestanddauer (von 60 Jahren) ist, spielte hingegen keine Rolle, sodass weder der Kündigungsverzicht noch das Weitergaberecht von Bedeutung war (VwGH vom 20. August 1996, 93/16/0097).“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***12*** Ges.m.b.H. & Co KG vermietete die Bestandfläche auf einer Teilfläche des Grundstückes Nr. 2250/1, EZ ***2***, Katastralgemeinde ***3*** ***4***, mit einem Flächenausmaß von ca. 5.775 m² an die Beschwerdeführerin.

Die Bestandfläche wurde von dieser angemietet um darauf einen ***7***-***10***-Handelsbetrieb zu errichten und zu betreiben.

Laut Vertrag Pkt.V.3 des Bestandvertrages vereinbarten die Vertragsparteien, „dass das von der Mieterin geplante Gebäude in deren wirtschaftliche Eigentum verbleibt. Es handelt sich dabei aber um kein Superädifikat und daher steht das Gebäude sachenrechtlich im Eigentum der Vermieterin.“

Bei Beendigung des Vertrages (ungeachtet der Gründe) fällt das Betriebsgebäude unentgeltlich in das wirtschaftliche Eigentum der Vermieterin (Pkt.V.4 und 5. des Bestandvertrages).

Das Mietverhältnis wurde auf 25 Jahre abgeschlossen (Pkt. II.1. des Bestandvertrages), dies mit der Option das Mietverhältnis einmalig um weitere 5 Jahre zu verlängern und für den Fall der Inanspruchnahme dieser Vertragsverlängerung mit der weiteren (einmaligen) Option das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit zu verlängern (Pkt. II.3. des Bestandvertrages).

Die Mieterin ist unabhängig von der vereinbarten Vertragsdauer zum Ende des 10. Vertragsjahres berechtigt den Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zu kündigen. Zudem ist sie ab dem 10. Vertragsjahr berechtigt den Bestandvertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten jeweils zum 30.6. und 31.12. des jeweiligen Vertragsjahres zu kündigen. (Pkt. 4. des Bestandvertrages). Zudem ist sie zur vorzeitigen Auflösung gem. § 1117 ABGB berechtigt.

Als Kündigungsrechte vereinbarten die Vertragsparteien die Anwendung der Kündigungsschutzbestimmungen der §§ 30 ff MRG. Unbeschadet der Mietdauer ist die Vermieterin berechtigt

- vorzeitig zu kündigen:

- gemäß § 1118 ABGB
- aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG, wobei die Kündigung aufgrund von Eigenbedarf einvernehmlich ausgeschlossen wurde
- außerordentlich zu kündigen:
 - bei Verzug der Mieterin mit der vollständigen Bezahlung des Mietzinses und/oder der Betriebs- und Nebenkosten oder anderer aufgrund des Bestandvertrages geschuldeter Leistungen
 - bei Verstoß gegen die in Pkt. IX. vereinbarte Betriebspflicht

Damit liegt ein Vertrag von 10 Jahre bestimmter Dauer und 3 Jahre unbestimmter Dauer, sohin 13 Jahre (= 156 Monate) vor.

Die Mieterin hatte nachfolgende Kosten aufzuwenden:

- Mietzins gestaffelt
 - Unterfertigung des Mietvertrages bis Beginn des Mietverhältnisses: 06/13-09/14

16 Monate à € 6.000,00, in Summe € 96.000,00
 - Beginn des Mietverhältnisses bis Eröffnung des Geschäftsbetriebes: 10/14-03/15

6 Monate à € 14.400,00, in Summe € 86.400,00
 - Ab Eröffnung des Geschäftsbetriebes: 04/2015 – Ende

134 Monate à € 24.000,00, in Summe € 3.216.000,00
- Betriebskosten (ab Übergabe): 01/2015 – Ende

156 Monate à € 4.344,78, in Summe € 677.786,07
- Instandhaltungsfond (Pkt.III.8. des Bestandvertrages)

156 Monate à € 2.500,00, in Summe € 390.000,00
- Versicherung:

156 Monate à € 122,71, in Summe € 19.142,76

- Anschaffungs- und Herstellungskosten

€ 3.211.530,00

- Kostenzuschuss Herstellung Kreisverkehr / Projektentwicklung (Pkt.VI.5. des Bestandvertrages)

€ 480.000,00

- Entgeltpauschale gemäß Planervertrag (Pkt. VI.6. des Bestandvertrages)

€ 360.000,00

- Entgeltpauschale für Generalunternehmer (Pkt. VI.6. des Bestandvertrages)

€ 960.000,00

Gemäß Pkt. IX.1. des Bestandvertrages verpflichtet sich die Mieterin auf dem Mietgegenstand einen ***7***-***10***-Handelsbetrieb zumindest für die Dauer von 10 Jahren ab dem Eröffnungstermin zu betreiben.

Gemäß Pkt. XIII.1. und 2. des Bestandvertrages ist die Mieterin während der aufrechten Betriebspflicht gemäß Pkt. IX. nicht berechtigt, die Bestandfläche oder Teile derselben unterzuvermieten oder Dritten zur Verfügung zu stellen. Die gänzliche oder teilweise Untervermietung an ein Unternehmen der ***13***-Gruppe ist zulässig und bedarf keiner Zustimmung durch die Vermieterin, wenn der Verwendungszweck als ***7*** Lebensmittelhandelsbetrieb erhalten bleibt. Die Untervermietung von Teilflächen innerhalb des Betriebsgebäudes an Dritte ist zulässig solange es sich um (i) ein Shop in Shop-Konzept handelt, oder (ii) eine Geschäftsfläche von 200 m² nicht übersteigt und der Charakter des ***7*** Lebensmittelhandelsbetriebes erhalten bleibt.

Nach Ablauf der Betriebspflicht gemäß Punkt IX. des Bestandvertrages ist die Mieterin nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung der Vermieterin berechtigt, die Bestandfläche oder das Betriebsgebäude oder Teile derselben an (im Sinne des Abs. 1 nicht der ***13***-Gruppe zugehörige) Dritte unterzuvermieten, entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen.

Die Höhe der jeweiligen Kosten ergeben sich aus dem Bestandvertrag bzw. wurden durch die Beschwerdeführerin der belangten Behörde in Beantwortung der Ergänzungsvorhalte zur Kenntnis gebracht und sind diese sohin unstrittig.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sowie der dargestellte Verfahrensablauf ergeben sich aus dem dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Bemessungsakt, ErfNr. ***8***, weshalb diese als erwiesen angenommen werden. Sie stehen auch im Einklang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Beschwerdeführerin kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

§ 33 TP 5 GebG 1957 lautet:

Bestandverträge

(1) 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

- 1. im allgemeinen 1 v.H.;*
- 2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.*

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

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

Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Der Vermieter kann nur aus wichtigen Gründen den Mietvertrag kündigen (§ 30 Abs. 1 Mietrechtsgesetz, (MRG)).

§ 30 Abs. 2 MRG lautet wie folgt:

Als ein wichtiger Grund ist es insbesondere anzusehen, wenn

1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;

2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;

3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;

4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;

5. die vermieteten Wohnräume nach dem Tod des bisherigen Mieters nicht mehr einem dringenden Wohnbedürfnis eintrittsberechtigter Personen (§ 14 Abs. 3) dienen;

6. die vermietete Wohnung nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) regelmäßig verwendet wird, es sei

denn, daß der Mieter zu Kur- oder Unterrichtszwecken oder aus beruflichen Gründen abwesend ist;

7. die vermieteten Räumlichkeiten nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung regelmäßig verwendet werden, es sei denn, daß der Mieter nur vorübergehend wegen Urlaubs, Krankheit oder Kuraufenthalts abwesend ist;

8. der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrags ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;

9. der Vermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie dringend benötigt und dem Mieter Ersatz beschaffen wird;

10. der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;

11. ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

12. bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;

13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in Bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;

14. die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

15. ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, daß selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

16. der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie „D“ weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.

§ 30 Abs. 3 MRG lautet:

Eine Vereinbarung, wonach dem Vermieter das Kündigungsrecht unbeschränkt oder in einem weiteren als dem vorstehend bestimmten Maß zustehen soll, ist rechtsunwirksam. Überdies kann der Vermieter, der das Miethaus durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, aus dem Grund des Abs. 2 Z 8 nur kündigen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Erwerbung und dem Kündigungstermin mindestens zehn Jahre liegen. Ein Miteigentümer kann die Kündigungsgründe des Abs. 2 Z 8 bis 11 überdies nur geltend machen, wenn er wenigstens Eigentümer zur Hälfte ist.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich beim Mietvertrag um einen Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG handelt. Unbestritten blieb, dass die Kosten für den Kreisverkehr, die Planerkosten, Generalunternehmer-Kosten in die Berechnung der Bestandvertragsgebühr miteinzubeziehen sind. Ebenso außer Streit sind die grundsätzlichen Beträge für die Versicherung, die Betriebskosten, den Mietzins sowie den Instandhaltungsfond.

Strittig ist jedoch in diesem Zusammenhang die Vertragsdauer, das heißt, ob der vorliegende Mietvertrag als auf unbestimmte oder bestimmte Dauer abgeschlossen zu gelten hat.

Strittig ist auch, ob die Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Betriebsgebäude in die Berechnung der Gebühr miteinzubeziehen sind.

- Zur Frage der Dauer und den Kündigungsgründen

Das Mietverhältnis wurde grundsätzlich auf die Dauer von 25 Jahren abgeschlossen. Der Mieter/die Beschwerdeführerin kann den Vertrag jedoch einseitig durch mehrmalige Optionsausübung verlängern. Ab dem Ende des 10. Vertragsjahres ist die Beschwerdeführerin berechtigt, den Mietvertrag aufzukündigen bzw. besteht eine Betriebspflicht der Beschwerdeführerin für die Dauer von 10 Jahren ab dem Eröffnungstermin. Die Vermieterin kann den Vertrag nur im Falle des Vorliegens wichtiger Gründe im Sinne des § 30 Abs. 2 MRG kündigen. Dies ergibt sich aus Punkt II.4. des vorliegenden Bestandvertrages.

Nach Meinung des Finanzamtes liegt hier ein Vertrag von bestimmter (10 Jahre) und unbestimmter (3 Jahre) Dauer, sohin von 13 Jahren vor.

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit vorliegt. Sie beruft sich auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (insbesondere VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 9.9.2015, Ra 2014/16/0072; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102) und GebR 2006 Rz 711 und 712, wonach die Vereinbarung der Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG noch keine ausreichende Beschränkung von Kündigungsmöglichkeiten darstellt und von einem Vertrag auf unbestimmte Zeit auszugehen ist.

Ob ein Bestandvertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde, orientiert sich nicht nur nach der Bezeichnung, sondern nach dem gesamten Vertragsinhalt, vor allem nach den Kündigungsvereinbarungen. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 8.4.1964, 0840/62, VwGH 3.12.1964, 0143/63; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 27.1.2000, 99/16/0017; VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; *Twardosz*, GebG6 § 33 TP 5 Rz 37). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und nur ein Vertragsteil gibt einen Kündigungsverzicht ab, der andere Vertragsteil kann jederzeit kündigen, bleibt es bei der unbestimmten Dauer, weil der Vertrag trotz des Kündigungsverzichtes von dem anderen jederzeit aufgelöst werden kann. (VwGH 8.4.1964, 0840/62, VwGH 3.12.1964, 0143/63; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 29.4.1985, 84/15/0184, VwGH 2.7.1981, 15/0701/80; VwGH 16.3.1987, 85/15/0155; VwGH 12.11.1997, 97/16/0027, 97/16/0038). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, und geben Mieter und Vermieter einen Kündigungsverzicht auf bestimmte Dauer, z.B. 10 Jahre, ab, liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte + unbestimmte Dauer vor. (ständige Rechtsprechung, VwGH 19.2.1988, 95/16/0281). Eine bestimmte Dauer liegt auch vor, wenn die Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne ausdrücklich bezeichnete Fälle eingeschränkt werden. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 22.12.1976, 2163/74; VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040, VwGH 19.12.2001, 99/16/0405).

Wird ein Bestandvertrag auf bestimmte Zeit abgeschlossen, kann er aber vor Ablauf dieser Zeit von einem oder von beiden Vertragsteilen beliebig aufgelöst werden, liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 141 unter Verweis auf VwGH 8.4.1964, Slg 3058/F; VwGH 3.12.1964, Slg 3190/F; VwGH 5.6.1978, 114,454/77).

Werden „alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG“ vereinbart, spricht dies auf den ersten Blick für eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit und damit eine unbestimmte Dauer. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, ob Bestandverträge auf unbestimmte Zeit, bei denen der Mieter für eine bestimmte Zeit auf die Kündigung verzichtet und der Vermieter „aus allen

Gründen des § 30 Abs. 2 MRG“ kündigen kann, gebührenrechtlich als auf bestimmte + unbestimmter Dauer oder auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gelten, kommt es darauf an, ob sich tatsächlich alle (dann unbestimmte Dauer) oder tatsächlich nur einige Kündigungsgründe (dann bestimmte Dauer) realisieren können. (z.B. VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 05.10.1987, 86/15/0102; VwGH 16.6.1983, 82/15/0019). Ob die eingeräumten Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG so umfassend sind, dass keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit vorliegt und man daher von einer Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit auszugehen hat, ist von Fall zu Fall verschieden zu beantworten (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017 unter Verweis auf VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichneten Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass die mit Vertragspunkt II.4. erfolgte schriftliche Erklärung, es werde von den Vertragsparteien die Anwendung der Kündigungsschutzbestimmungen der § 30 ff MRG vereinbart, verbunden mit der Berechtigung der Vermieterin das Mietverhältnis aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG (mit Ausnahme des Eigenbedarfs) vorzeitig aufzukündigen, jedenfalls zur gebührenrechtlichen Qualifikation des vorliegenden Mietvertrages als einen, auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen, Bestandvertrag zu führen habe. Dies ergebe sich aus der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH vom 16.10.1989, 88/15/0040) sowie dem Inhalt der Gebührenrichtlinien zu Rz 711 und 712.

Dazu ist festzustellen:

Rz 711 und 712 der Gebührenrichtlinien (BMF-010206/0201-VI/5/2006) lauten wie folgt

„711

Eine unbestimmte Vertragsdauer liegt vor, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag jederzeit aufzulösen, wobei einzelne, bestimmt bezeichnete Kündigungsgründe (zB jene nach §§ 1117 und 1118 ABGB) unberücksichtigt bleiben.

712

Ein Bestandverhältnis, das zwar der Form nach auf eine bestimmte Zeit eingegangen wird, aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem von ihnen beliebig aufgelöst werden kann, ist in seiner Dauer unbestimmt.“

Im vorliegenden Fall wurden in Vertragspunkt II.4. die Bestimmungen des § 30 Abs. 2 MRG als Kündigungsgründe vereinbart.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

Ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten vermögen die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages (etwa als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen), sondern der gesamte Vertragsinhalt maßgeblich (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

Zu bedenken ist, dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen, aber auch bei einer bloß sinngemäßen Auslegung, gewisse Kündigungsmöglichkeiten des § 30 Abs.2 MRG auf den vorliegenden Fall einer Bestandflächenvermietung zwischen zwei Gesellschaften gar nicht anwendbar sind.

Wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zu Recht ausgeführt wurde, beziehen sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Die Kündigungsgründe der Z 2, 10, 11, 12, 14 und 15 des § 30 Abs. 2 MRG scheiden hier ebenfalls aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Beschwerdeführerin besteht, der Mietgegenstand nicht zur Unterbringung von Arbeitern, ... benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört, kein Untermietverhältnis begründet wurde,

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 Z. 14 MRG würde voraussetzen, dass eine ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses aus den (erhöhten) Hauptmietzinsen nicht auf Dauer sichergestellt werden kann und dass eine baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt wird. Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass diese Voraussetzungen bezogen auf den Vertragsgegenstand im Vertragszeitraum zutreffen werden.

Auch die Verwirklichung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs. 2 Z. 15 MRG erscheint äußerst unwahrscheinlich, setzt dieser doch eine Abtragung oder einen Umbau des Miethauses im öffentlichen Interesse voraus.

Der Kündigungsgrund der Z9 des § 30 Abs. 2 MRG – Eigengebrauch – wurde von den Vertragsparteien einvernehmlich ausgeschlossen.

Es verbleiben der Vermieterin sohin die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 1 (Mietzinsrückstand), Z3 (erheblich nachteiligen Gebrauch/Vernachlässigen des Mietgegenstandes, ungehöriges Verhalten gegenüber Vermieter), Z 4 (Untervermietung) und Z 7 (vertragswidrige Verwendung). Der Kündigungsgrund des Mietzinsrückstandes wird in Pkt. II.4.a) nochmals gesondert angeführt, ebenso wie der Kündigungsgrund bei Verstoß gegen die Betriebspflicht des Pkt. IX. (Pkt II.4.b) vereinbart wird.

Die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind also nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb, im Sinne des § 33 TP 5 Abs.3 GebG, die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien in Vertragspunkt II.1. (25 Jahre) bzw. II.4. (Kündigungsmöglichkeit der Mieterin zum Ende des 10. Vertragsjahres), durch die vertraglich bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten, nicht aufgehoben werden kann.

Daran ändert auch das außerordentliche Kündigungsrecht der Mieterin während der Dauer der Betriebspflicht, für den Fall, dass die vermietete und betriebene Geschäftsfläche des übrigen ***6*** für die Dauer von mehr als sechs Monaten 6000m² unterschreitet, nichts.

Die im Vertrag unter Punkt II.4. festgelegten Kündigungsgründe ergeben sich aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte von der Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss der Vermieterin entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

Diese Kündigungsgründe sind daher von ihrer Gewichtung und der Möglichkeit ihrer Realisierung nicht so bedeutend, dass sie den erklärten Willen der Parteien, sich auf eine bestimmte Dauer zu binden, entgegenstehen.

Nach dem Gesamtbild ist im gegenständlichen Fall gerade kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden und sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist.

Das Bundesfinanzgericht hat sich mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten

Bestandvertrages ergibt, dass von den in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen können. Verträge, bei denen nur einzelne der in § 30 Abs. 2 MRG aufgezählten Kündigungsgründe verbleiben, wurden als Bestandverträge auf bestimmte Zeit beurteilt. (siehe u.a.: BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.02.2017, RV/7100225/2012; BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016; BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016; BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017; BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016; BFG 12.04.2018, RV/7100526/2018; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016; BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017; BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019; BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016; BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016; BFG 08.08.2019, RV/7105629/2018; BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 04.12.2019, RV/7102148/2018; BFG 16.04.2020, RV/7102968/2017)

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019 sowie BFG 16.04.2020, RV/7102968/2017 eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 12.09.2017, Ra 2017/16/0111, VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, VwGH 28.11.2019 Ra 2019/16/0173 sowie VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0115) wie die gegen BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016 eingebracht ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen die Entscheidung BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016 eingebrachten Beschwerde abgelehnt (vgl. VfGH 26.6.2018, E 1739/2017 und E 1740/2017).

Dem Einwand der Beschwerdeführerin und Verweis auf die Judikatur des VwGH, wonach, bei Miete einer Bestandsfläche für Geschäftszwecke die Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG bewirkt, dass bei einem solchen Bestandvertrag von einem auf unbestimmte Zeit auszugehen ist, kann nicht gefolgt werden, da es nicht im Belieben der Vertragspartner stehen kann, alleine durch die Anführung „*die Vermieterin ist berechtigt, das Mietverhältnis [...] aus den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG vorzeitig aufzukündigen*“ (Vertragspunkt II.4.), die vertraglich vereinbarte Bindung der Parteien auf eine bestimmte Dauer hindurch im Sinne des § 33 TP 5 Abs.3 GebG, aufzuheben. Es ist auf den erklärten Vertragswillen (§ 17 Abs.1 GebG) und nicht bloß auf die Erklärung abzustellen.

Vertragsverlängerungen sind durch Optionsausübung (einmalige befristete Verlängerung um 5 Jahre und im Fall dieser Vertragsverlängerung eine Verlängerung des Mietverhältnisses auf unbestimmte Zeit) der Mieterin/ Beschwerdeführerin durch schriftliche Erklärungen, längstens bis sechs Monate vor dem Ende der Mietzeit, an die Vermieterin möglich. Dies ergibt sich aus Punkt II.3. des gegenständlichen Mietvertrages.

Nicht nur § 26 GebG behandelt bedingte Leistungen als unbedingte, sondern auch gemäß § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Der Gesetzgeber zeigt in Gestalt des § 17 Abs. 4 GebG, dass er jene Bedingung, die in der Genehmigung durch einen der Vertragsteile gelegen ist, als dem Eintritt der Gebührenpflicht nicht entgegenstehend behandeln will. Aufgrund dieses eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes ist daher die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG auf Optionen anzuwenden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass vom Finanzamt bei der Bemessung der Gebühr auch der Wert der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu Recht miteinbezogen wurde (UFS 30.11.2006, RV/2012-W/06, UFS 28.8.2008, RV/0366-I/08; UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; RV/2786-W/02).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch "Optionsausübung" nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; siehe auch: Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 26 Rz 39-41; § 33 TP 5 Rz 123).

Der VwGH hat bereits im Erkenntnis vom 20.4.1967, 37/67 betont, dass dem Gebührengesetz eine Unterscheidung zwischen einem bedingten und einem unvollständigen Rechtsgeschäft nicht bekannt ist, und dass in der Einräumung einer Option (Potestativbedingung) ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen ist. In den Erkenntnissen VwGH 1.9.1994, 93/16/0159 und VwGH 31.5.1995, 94/16/0237, die in Fällen der Verlängerungsoption ergangen sind, hat der VwGH ausdrücklich klargestellt, dass das Wesen der Option als Gestaltungsrecht, wodurch einem Partner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen, auch für die Verlängerungsoption gilt. Eine Verlängerungsoption basiert auf einem bereits vorher abgeschlossenen Rechtsgeschäft. Das Gebührengesetz möchte Rechtsgeschäfte besteuern und ein solches liegt in Gestalt einer Option schon vor. Eine durch Ausübung einer Option eingeräumte Vertragsverlängerung bewirkt nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Im Falle einer Option bedarf es keiner neuerlichen Willenseinigung beider Vertragsparteien, sondern lediglich der einseitigen Willenskundgebung der optionsberechtigten Partei, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen. (zB. VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237; VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053; VwGH 29.08.2013, 2013/16/0126; zu Verlängerungsoption bei Mietvertrag über Geschäftslokal mit Kündigung nach § 30 MRG; BFG 14.7.2015, RV/7101783/2012; BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG

27.9.2017; BFG 30.5.2018, RV/7101596/2011; BFG 22.7.2019, RV/7104384/2016; BFG 24.7.2019, RV/7103609/2016).

Das Optionsrecht bedeutet also die Befugnis, die Rechtslage einseitig zu verändern, nämlich ein bereits vereinbartes Vertragsverhältnis einseitig in Geltung zu setzen. Im Gebührengesetz wird ein Optionsrecht als Bedingung behandelt - so auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Bedingungen gelten im Gebührengesetz als nicht beigelegt, hier in "zweifachem Sinn": Wird die optionale Verlängerung der vereinbarten Dauer in das Obligationenband eingelagert, liegt eine nicht beachtliche Bedingung iSd § 17 Abs. 4 GebG vor, betrachtet man die optionale Verlängerung der vereinbarten Dauer als Frage der Bemessungsgrundlage, stellt die Option eine nicht beachtliche bedingte Leistung iSd § 26 GebG dar. (UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; RV/2786-W/02).

Der gegenständliche Mietvertrag wurde grundsätzlich und ausdrücklich auf eine Dauer von 25 Jahren vereinbart - mit einer Option zur Vertragsverlängerung auf 5 Jahre und im Falle dieser Verlängerung mit einer weiteren Option auf Vertragsverlängerung auf unbestimmte Zeit -, wobei aufgrund der Kündigungsmöglichkeit der Mieterin ab dem 10. Vertragsjahr sowie ihrer Betriebspflicht für die Dauer von 10 Jahren, dem Finanzamt dahingehend zu folgen war, dass die Gebührenbemessung davon ausgehend für auf bestimmte Zeit (10 Jahre) und danach auf unbestimmte Zeit (3 Jahre) vorzunehmen war.

Aus den aufgezeigten Gründen kann in den in Punkt II. in Kombination mit Pkt. IX. erfolgten Erklärungen, kein Grund für die Annahme gesehen werden, es läge im erklärten Willen der Vertragsparteien sich lediglich auf unbestimmte Dauer aneinander zu binden.

Es wurde vom Finanzamt zu Recht für die Gebührenbemessung der 13-fache Jahreswert herangezogen und ist unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Vertrag mit bestimmter (dreizehnjähriger) Dauer zu vergebühren. Auch ist der belangten Behörde mit der Beurteilung des vorliegenden Bestandvertrages, kein gegen den Inhalt der Rz 711 und 712 der Gebührenrichtlinien, gerichtetes Verhalten vorzuwerfen.

Hinzu kommt, dass in Rz 711 und 712 ausführt, dass Bestandverträge dann, als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu gelten haben, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag jederzeit aufzulösen, bzw. nach Rz 712, wenn der Bestandvertrag zwar auf bestimmte Zeit eingegangen wird, aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem von ihnen beliebig aufgelöst werden kann. Wie bereits oben näher ausgeführt, fehlen diese Voraussetzungen dem vorliegenden Bestandvertrag.

Der Hinweis auf die "Gebührenrichtlinie des BMF" ist darüber hinaus insofern nicht zielführend, als einerseits das erkennende Gericht nicht an Erlässe gebunden ist und andererseits die verwiesene Richtlinie (insbesondere in den Rzn 711 und 712) nicht Gegenteiliges aussagt.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt nicht nachzukommen.

- **Herstellungs- und Anschaffungskosten**

Die Beschwerdeführerin führt aus, dass Mietgegenstand eine Bestandfläche sei und nicht eine Räumlichkeit und somit die Kosten, die sie aufzuwenden habe um das Gebäude zu erschaffen, nicht Leistungen seien, die die Beschwerdeführerin zu erbringen habe um in den Gebrauch der Bestandsache zu gelangen. Bestandsache sei laut Beschwerdeführerin die Fläche, nicht jedoch das Gebäude, weshalb die Herstellungs- und Anschaffungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen seien.

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist nach dem Wert des Bestandvertrages, der sich aus Bestandzins und Bestandsdauer ergibt, zu bemessen. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem Begriff „nach dem Wert“ bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichtshofes als auch des Verfassungsgerichtshofes, dass darunter der Preis, das heißt alle Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 75 zu § 33 TP 5 und die dort zitierte Judikatur).

Zum Aufwand des Bestandnehmers, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, werden auch Aufwendungen zu zählen sein, die sich für den Bestandnehmer als einmalige Leistungen darstellen. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Im Fall einer vertraglichen Verpflichtung zu bestimmten Investitionen sind die Kosten derselben in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen.

Solche Kosten sind aber nur dann Teil des Preises, wenn sie für die Überlassung des Gebrauches des Bestandsobjektes zu leisten waren. Investitionen, die am Bestandsobjekt vorzunehmen sind und sich somit im Vermögen des Bestandgebers auswirken, sind daher in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsgebühr einzubeziehen. Sind Investitionen nicht für ein Objekt, das Gegenstand des Bestandvertrages ist, zu leisten, sondern für ein Objekt, welches im Eigentum des Bestandnehmers verbleibt, fallen diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr. Diese Kosten sind weder an den Bestandgeber zu leisten noch wirken sich diese Kosten im Vermögen des Bestandgebers aus.

Im gegenständlichen Fall wirken sich die Kosten der Errichtung des Gebäudes (auf Kosten der Mieterin) insofern im Vermögen der Vermieterin aus, als das Gebäude zwar im (vorerst) wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin /Mieterin verbleibt, jedoch sachenrechtlich

im Eigentum der Vermieterin steht und spätestens bei Beendigung des Vertragsverhältnisses, egal aus welchen Gründen (Zeitablauf, vorzeitige Beendigung etc.), das gesamte Gebäude ohne Entgelte, Entschädigungen, Ablösen oder Ähnliches ins Eigentum der Vermieterin fällt.

Die Beschwerdeführerin verweist immer wieder darauf, dass zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden sei, dass für die Beschwerdeführerin keine Verpflichtung, sondern lediglich eine Berechtigung zur Errichtung des Betriebsgebäudes bestanden habe. Diese Argumentation führt aus nachstehenden Gründen nicht zum Erfolg:

In Pkt.V.I. des Bestandvertrages wird ausgeführt, dass die Mieterin/ Beschwerdeführerin die Bestandfläche zum Zweck anmietet um darauf einen ***7***-***10***-Handelsbetrieb zu errichten, zu führen und zu betreiben.

Im Vertragspunkt V.3. wird vereinbart, dass das von der Beschwerdeführerin geplante Bauwerk in deren wirtschaftlichen Eigentum verbleibt, sachenrechtlich steht es im Eigentum der Vermieterin.

Gemäß Pkt. V.4. gehen die Kosten der Errichtung des Betriebsgebäudes ausschließlich zu Lasten der Mieterin.

In Pkt. V.5. wird vereinbart, dass bei Beendigung des Vertrages ein von der Mieterin/ Beschwerdeführerin errichtetes Betriebsgebäude unentgeltlich in das wirtschaftliche Eigentum der Vermieterin fällt und die Vermieterin keinerlei Entgelte, Entschädigungen oder Ablösen an die Mieterin oder Dritte zu leisten hat.

Gemäß Pkt. IX. verpflichtet sich die Mieterin auf dem Mietgegenstand einen ***7***-***10***-Handelsbetrieb zumindest für die Dauer von 10 Jahren zu betreiben.

Gemäß Pkt. X. bedürfen allfällige bauliche Änderungen, die von der ursprüngliche erwirkten Bau- und der gewerbebehördlichen Generalgenehmigung abweichen und/oder das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes, einheitliches Erscheinungsbild des ***6***, [...] der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Vermieterin.

Gemäß Pkt.XIII.1. ist die Mieterin/Beschwerdeführerin während der aufrechten Betriebspflicht gemäß Pkt. IX nicht berechtigt, die Bestandfläche oder Teile derselben unterzuvermieten oder Dritten zur Verfügung zu stellen (Ausnahme Untervermietung an ein Unternehmen der ***13***-Gruppe bzw. Shop in Shop Konzept sofern der Charakter des ***7*** Lebensmittelhandelsbetriebes erhalten bleibt). Nach Ablauf der Betriebspflicht ist die Mieterin /Beschwerdeführerin nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung der Vermieterin berechtigt, die Bestandfläche oder das *B e t r i e b s g e b ä u d e* oder Teile derselben an Dritte unterzuvermieten, entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen. Eine

Verweigerung der Zustimmung durch die Vermieterin ist nur aus wichtigem Grund möglich, nämlich wenn zu befürchten ist, dass der vereinbarte Verwendungszweck (***7*** ***10*** Handelsmarkt Pkt. V.) nicht eingehalten wird (Pkt.XIII 2.)

Gemäß Pkt.XX 1. gehen sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Vertrag auf die Rechtsnachfolger beider Vertragsteile über.

Daraus geht deutlich hervor, dass zwar der Mietvertrag über eine „Bestandfläche“ abgeschlossen wurde, jedoch Grundvoraussetzungen für den Abschluss des Mietvertrages die Errichtung des Gebäudes und die Führung des ***7***-Lebensmittelhandel-Betriebes waren. Dies um das Gesamtprojekt der Vermieterin, nämlich das ***6***, verwirklichen zu können. Daran kann auch der Verweis der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen, auf die Ausführung im Mietvertrag (Pkt. Präambel 3.), nämlich, dass die Mieterin „berechtigt“, aber nicht verpflichtet war, das Gebäude zu errichten, nichts ändern. Der Wille der Vertragsparteien belief sich nicht nur auf die Vermietung der Bestandfläche, sondern auch auf die Errichtung des – laut Vertrag so bezeichneten – „Betriebsgebäudes“ und in der Folge des Betreibens und Führens des ***7***-Lebensmittelhandels-Betriebes. Dies spiegelt sich einerseits eindeutig im Wortlaut des Pkt. V. „Verwendungszweck“ wieder, andererseits ergibt sich dies auch in Zusammenschau mit dem Punkt IX. „Betriebspflicht“ wieder. Ohne das errichtete Gebäude wäre es für die Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen, ihrer Betriebspflicht- nämlich des Betriebes eines Lebensmittelmarktes im Gesamtprojekt des ***6*** - nachzukommen. Die Errichtung des Gebäudes ist Voraussetzung für den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Bestandgegenstandes. Damit kann hier aber jedenfalls von einer Verpflichtung zur Gebäudeerrichtung ausgegangen werden.

Diesbezüglich ist auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach es zu den Pflichten des Bestandgebers gehört, dem Bestandnehmer die Sache in einem derartigen Zustand zu übergeben, dass der ordentliche Gebrauch der Sache gewährleistet ist. Um die Bestandsache (einen Dachboden) bestimmungsgemäß für Wohn- und Bürozwicke gebrauchen zu können, mußte die Mieterin nicht nur den Zins, sondern die Ausbaurkosten aufwenden. Beide Komponenten zusammen ergeben den Wert, der gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 die Bemessungsgrundlage bildete. (VwGH vom 20.8.1996, 93/16/0097 mit Verweis auf VwGH vom 22. Februar 1968, Zl. 1176/67).

Wenn sich der Pächter im Zuge der Vertragsunterhandlungen bereitfindet, den Vertragsgegenstand unter Aufwendung eigener Mittel in einen gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, so gehören all diese Kosten zum "Preis", den der Pächter aufwenden musste, um den Bestandgegenstand entsprechend nützen zu können (UFS vom 29.5.2006, RV/3335-W/02)

Die Argumentation der Beschwerdeführerin, warum die Herstellungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr miteinzuberechnen seien, beschränkt sich im Wesentlichen darauf, auszuführen, dass das Bauwerk in ihrem wirtschaftlichen

Eigentum verbleibe, es sich nicht um ein Superädifikat handle und dieses Objekt und dessen Errichtungskosten damit nicht Gegenstand des Bestandvertrages seien.

Der diesbezügliche Verweis auf die aus ihrer Sicht einschlägige Entscheidung des BFG vom 30.4.2015, RV/7102439/2011 führt nicht zum Erfolg, da beim Sachverhalt der genannten Entscheidung einerseits keine Verpflichtung zur Errichtung des Gebäudes bestanden hatte, andererseits – und als wesentlicher Unterschied zum gegenständlichen Fall – das Gebäude nicht Bestandteil der Liegenschaft war, da es in der Absicht errichtet wurde, dass es nicht stets darauf bleiben sollte. Es galt daher in rechtlicher Hinsicht nicht als Bestandteil oder Zubehör der Liegenschaft, sondern davon losgelöst als selbständige, bewegliche Sache. Zudem verpflichteten sich die Verpächter bei Auflösung des Pachtverhältnisses und Vereinigung des Superädifikates mit dem Grundstück an die Pächterin den Wert abzulösen.

Zum wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin am Gebäude wird angemerkt, dass diese nicht näher ausführt, wie dieses ausgestaltet ist bzw. ob sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO ausübe. Dass die Beschwerdeführerin als Mieterin über die Rechte eines normalen Mieters/Pächters hinausgehende Rechte gehabt hätte, ist aus dem Bestandvertrag nicht erkennbar und wurde von ihr auch nicht behauptet, andernfalls eine mögliche Grunderwerbsteuerpflicht in Erwägung zu ziehen gewesen wäre.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass aufgrund der oben getätigten Ausführungen in Zusammenschau mit der Judikatur des VwGH sowie der Ausgestaltung des Bestandvertrages, nach Ansicht des Gerichts eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Errichtung des Gebäudes vorlag um überhaupt einen bestimmungsgemäßen Gebrauch erreichen und ihrer Betriebspflicht nachkommen zu können. Da sich die Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Gebäude (insbesondere da das Gebäude bei Vertragsbeendigung unentgeltlich ins Eigentum der Vermieterin übergeht) somit sehr wohl im Vermögen der Vermieterin auswirken, kann keine Rechtswidrigkeit erkannt werden, wenn die belangte Behörde diese Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr einbezogen hatte.

Aus all den angeführten Gründen war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 12. April 2022