

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hintermeier Brandstätter Engelbrecht Rechtsanwälte OG, Andreas-Hofer-Straße 8, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 10. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. März 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Gebühren nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass für das beschwerdegegenständliche Rechtsgeschäft (Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der A GmbH vom 1. September 2017) die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ausgehend von den von der Bestandnehmerin zu erbringenden Leistungen (Beträge in Euro) für

Mietzins (6.300 Euro / Jahr x 18)	113.400
Errichtungskosten lt Bekanntgabe inkl 20% USt	2.394.298,25
Versicherungsprämie (2.948,79 Euro / Jahr x 18)	53.078,22

mit 1% von der Gesamtbemessungsgrundlage iHv 2.560.776,47 Euro mit 25.607,76 Euro endgültig festgesetzt wird.

- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Frage der Einbeziehung der Errichtungskosten des auf der von der Beschwerdeführerin vermieteten Liegenschaft als Superädifikat erbauten Hotels sowie die für dieses Superädifikat abgeschlossene Versicherungsprämie in die Bemessungsgrundlage bzw. die Frage, von welchem Wert die Gebühr zu berechnen ist.

Infolge der anlässlich einer Außenprüfung durchgeführten Überprüfung der Selbstberechnung setzte die belangte Behörde die Gebühr für den zwischen der Beschwerdeführerin und einer GmbH abgeschlossenen Mietvertrag über eine näher genannte unbebaute Liegenschaft ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv 2.426.070,08 Euro gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 24.260,70 Euro vorläufig fest. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass neben dem von der Beschwerdeführerin als Bemessungsgrundlage herangezogenen 18-fachen Jahresmietwertes iHv 113.400 Euro für die Vermietung der unbebauten Liegenschaft auch die von der Bestandnehmerin zu tragenden Errichtungskosten für das geplante Hotelgebäude (2,259.591,56 Euro zzgl USt) sowie die von der Bestandnehmerin verpflichtend abzuschließende Versicherung in Höhe der 18 fachen Jahresprämie (53.078,22 Euro) in den Wert von dem die Gebühr zu berechnen sei, einzubeziehen seien. Vor dem Hintergrund der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Errichtungskosten sowie Versicherungsprämie ergebe sich somit eine Gesamtbemessungsgrundlage iHv 2.426.070,08 Euro.

In ihrer Beschwerde stützt sich die Beschwerdeführerin im Wesentlichen auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. April 2015, RV/7102439/2011, dem nach Ansicht der Beschwerdeführerin ein mit dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liege. Darin habe das Bundesfinanzgericht ausgeführt: „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.“ Auch im gegenständlichen Fall würden sich lediglich die Zahlungen des Bestandszinses durch die GmbH im Vermögen der Beschwerdeführerin auswirken. Durch die Errichtung des Hotelgebäudes entstehe kein Zuwachs im Vermögen der Beschwerdeführerin. Dies ergebe sich bereits aus den Vereinbarungen im Bestandvertrag, wonach die Gebäude als Superädifikat errichtet werden. Es sei denkunmöglich von diesen Werten eine Rechtsgeschäftsgebühr für die Miete der Grundfläche zu verlangen, da die Kosten für die Errichtung von Aufbauten, die der Beschwerdeführerin nicht gehören, dem Wert des Bestandsgegenstandes (ausschließlich die Grundfläche) nicht zugerechnet werden könnten. Auch nach Beendigung des Bestandvertrages falle der Beschwerdeführerin nicht ohne Gegenleistung das Eigentum an dem Gebäude zu, so könne sie nach den vertraglichen Bestimmungen verlangen, dass das Gebäude wieder entfernt werde und das Grundstück in jenem Zustand zurückgegeben werde, wie es zu Vertragsbeginn übergeben worden sei, oder für das Gebäude eine Ablösezahlung leisten, womit es erst dann in ihr Eigentum übergehe. Im Übrigen würde die Rechtsansicht der belangten Behörde dazu führen, dass es letztendlich zu einer Doppelbesteuerung komme. Im gegenständlichen Fall sei nach Ablauf des Bestandvertrages vereinbart, dass die Beschwerdeführerin als Bestandgeberin entscheiden könne, ob die Gebäude entfernt werden müssten, oder ob sie von der Beschwerdeführerin - gegen Leistung einer Ausgleichszahlung - in ihr Eigentum übernommen

werden. Nach dem Grunderwerbsteuergesetz seien Superädifikate – im Sinne dieses Gesetzes – Grundstücken gleichgestellt. Sohin entstehe beim Erwerb eines Superädifikates eine Verpflichtung, Grunderwerbsteuer zu leisten. Die Steuerschuld entstehe, sobald der Erwerbsvorgang verwirklicht sei. Dies sei im gegenständlichen Fall der Zeitpunkt, wenn die Beschwerdeführerin nach Ablauf des Bestandvertrages entscheide, dass sie die Gebäude gegen Leistung einer Ausgleichszahlung in ihr Eigentum übernehme. Würde sie jetzt für die Vergebührung des Vertrages auf den Wert der Hotelgebäude besteuert und später – nach Vertragsablauf – für den Ankauf der auf ihrem Grundstück befindlichen Gebäude (Superädifikat), so käme es letztendlich zu einer Doppelbesteuerung. Darüber hinaus führe auch der Umstand, dass eine Versicherungspflicht vertraglich festgehalten worden sei, nicht dazu, dass das Vermögen der Beschwerdeführerin in irgendeiner Weise vermehrt oder verringert werde. Inhalt dieser Versicherung sei lediglich das fremde Gebäude (Superädifikat) und nicht wie in vielen anderen Bestandverträgen die Pflicht zur Versicherung eines in Bestand genommenen Gebäudes, somit eines Gebäudes, dass der Bestandgeberin gehöre und für das im Rahmen des Bestandvertrages auch Bestandzins geleistet werden müsse. Wie die belangte Behörde hier zu der Ansicht komme, dass die Versicherungsprämie der Berechnungsgrundlage hinzugerechnet werde, sei nicht erklärlich.

Die Beschwerdeführerin verzichtete ausdrücklich auf die Erstattung einer Beschwerdeentscheidung durch die belangte Behörde und beantragte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In Entsprechung des behördlichen Ergänzungsauftrages gab die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 14. Mai 2021 die Errichtungskosten nach Schlussabrechnung des Projekts mit einem Gesamtbetrag iHv 1.995.248,54 Euro bekannt.

Vor dem Hintergrund der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Errichtungskosten nach Schlussabrechnung hat die belangte Behörde im Lichte der von der Bestandnehmerin zu entrichtenden Leistungen für

Mietzins (6.300 Euro / Jahr x 18)	113.400
Errichtungskosten lt Bekanntgabe inkl 20% USt	2,394.298,25
Versicherungsprämie (2.948,79 Euro / Jahr x 18)	53.078,22

die Gesamtbemessungsgrundlage nunmehr mit 2.560.785,47 Euro [richtig wohl: 2.560.776,47 Euro] angenommen.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 10. Juni 2021 führte die Beschwerdeführerin aus, dass zwar eine Versicherungspflicht vertraglich festgehalten worden sei, diese jedoch ihr Vermögen in keiner Weise vermehre oder verringere. Wirtschaftlicher Sinn dieser Vereinbarung sei, dass sie als Liegenschaftseigentümerin im Falle des Totalschadens des Gebäudes und einer Zahlungsunfähigkeit der Mieterin aufgrund Zerstörung deren maßgeblichen Vermögenswertes nicht mit einer Bauruine auf ihrer Liegenschaft belastet sein wolle. Dass sei eine übliche Vertragsklausel und führe daher nicht zu einer Versicherung ihrer Sache und damit zu einem geldwerten Verlust für sie, sondern nur dazu, dass im Falle einer Beschädigung die Mieterin ihre eigene Sache wieder aufbauen könne, die diese aufgrund des Mietvertrages bis zum voraussichtlichen Ende ihrer Nutzungsdauer selbst werde nutzen können. Die Heranziehung der Versicherungsprämie zur Berechnung der Bemessungsgrundlage sei sohin gesetzwidrig.

In einer weiteren Stellungnahme vom 20. April 2023 führte die Beschwerdeführerin mit Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Februar 1973, 0622/71, aus, dass diesem ein zum verfahrensgegenständlichen Fall nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde gelegen habe. Dies im Wesentlichen deshalb, weil im Beschwerdefall ausdrücklich ein Pacht- und Superädifikatsvertrag über die Liegenschaft abgeschlossen worden sei, wohingegen in dem der zitierten Entscheidung des VwGH zugrundeliegenden Fall bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unstrittig klar gewesen sei, dass die Bestandgeberin nach dem Grundsatz „superficies solo cedit“ sofort Eigentümerin des auf ihrer Liegenschaft errichteten Gebäudes geworden sei. Es sei daher überzeugend, dass im damaligen Fall die durch die Gebäudeerrichtung bewirkte Werterhöhung als Gegenleistung anzusehen und daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen sei. Das sei im Beschwerdefall gerade nicht der Fall gewesen. Man müsse die Regelungen zum Pachtvertrag von den Regelungen des Superädifikates abgrenzen. Der Wertzuwachs der Bauführung wirke sich im Vermögen der Bestandgeberin im Beschwerdefall nicht aus. Darin liege der rechtliche Unterschied zum zitierten Fall des VwGH, 0622/71.

Am 12. Juli 2023 fand die auf Antrag der beschwerdeführenden Partei anberaumte mündliche Verhandlung statt. In dieser wiederholte der Beschwerdeführerinnenvertreter im Wesentlichen sein schriftliches Vorbringen und ergänzte, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine aufschiebende Bedingung handle, bei der erst dann, wenn die Bedingung erfüllt werde (Ausübung des Wahlrechts durch den Verpächter auf Erwerb des auf der verpachteten Liegenschaft errichteten Gebäudes) der gebührenrechtliche Tatbestand erfüllt sei. Im Übrigen sei eine Verpflichtung zur Errichtung des Gebäudes gerichtlich nicht durchsetzbar, da der gegenständliche Vertrag lediglich die sofortige Auflösung bei Nichterrichtung des Gebäudes vorsehe. Es könne sich daher bei der Verpflichtung zur Errichtung des Gebäudes im Sinne der Zahlung der Errichtungskosten nicht um eine durchsetzbare Vertragspflicht gegenüber dem Vermieter des Grundstücks handeln, sondern lediglich um eine Voraussetzung für eine vorzeitige Vertragsauflösung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Mietvertrag vom 1. September 2017 vermietete die Beschwerdeführerin ein näher genanntes, bislang landwirtschaftlich genutztes Grundstück an eine näher genannte GmbH für die Dauer von 30 Jahren zu einem jährlichen Bestandzins von 6.300 Euro. Geschäftsführende Gesellschafter der Bestandnehmerin waren die Beschwerdeführerin und ihr Sohn.

Punkt 3. („Bebauung“) des genannten Mietvertrages lautet wie folgt:

„Die Vermietung erfolgt mit dem ausdrücklichen Zweck zur Errichtung und zum Betrieb eines Hotels auf der Liegenschaft. Eine Nutzung der Liegenschaft zu anderen Zwecken ist der Bestandnehmerin mangels Zustimmung durch die Bestandgeberin nicht gestattet, sie ist zur Errichtung und zum Betrieb eines Hotelbetriebes, bei sonstiger Vertragsauflösung (siehe unten 5 unten []) verpflichtet.

Zur Erreichung des genannten Zweckes ist die Bestandnehmerin berechtigt und verpflichtet, die nötigen Bauarbeiten zur Errichtung des Objektes durchzuführen, ohne dass dadurch der Bestandgeberin irgendwelche Kosten erwachsen.“

Punkt 5. („Außerordentliche Kündigung“) des genannten Mietvertrages lautet auszugsweise wie folgt:

„Unbeschadet der in Punkt 4. vereinbarten Vertragsdauer ist die Bestandgeberin dazu berechtigt, das Bestandverhältnis durch einseitige Erklärung sofort aufzulösen, wenn

...

b) Die Bestandnehmerin auf dem Grundstück das Gebäude nicht innerhalb von vier Jahren nach Abschluss dieses Vertrages errichtet und das Hotel in Betrieb nimmt.

...“

Punkt 7. („Vorteilsausgleich“) des genannten Mietvertrages lautet auszugsweise wie folgt:

„Das von der Bestandnehmerin errichtete Objekt ist nach Wahl der Bestandgeberin nach Beendigung des Bestandsverhältnisses entweder

- a) von der Liegenschaft vollständig zu räumen, in welchem Falle die Liegenschaft vollständig geräumt von sämtlichen beweglichen und unbeweglichen Sachen der Bestandnehmerin und eige ebnet im ursprünglichen Zustand vor Vermietung an die Bestandgeberin zurückzustellen ist; oder*
- b) durch die Bestandnehmerin in das Eigentum der Bestandgeberin zu übertragen (sollte dies nicht automatisch erfolgen).*

...“

Punkt 9. („Sonstige Verpflichtungen“) des genannten Mietvertrages lautet auszugsweise wie folgt:

„Alle mit dem Bestand und Betrieb des Bestandsobjektes und der zu errichtenden Gebäude verbundenen Kosten, Abgaben und Auslagen aller Art hat die Bestandnehmerin zu tragen, insbesondere auch die Kosten einer angemessenen Versicherung des Gebäudes gegen Feuer, Sturm, Blitzschlag und Haftpflicht. Die Bestandnehmerin ist verpflichtet für das Gebäude eine derartige Versicherung abzuschließen und den Abschluss dieser Versicherung der Bestandgeberin jederzeit über Aufforderung nachzuweisen.“

Die Errichtungskosten für das auf der vermieteten Liegenschaft erbaute Gebäude wurden seitens der Beschwerdeführerin mit (gesamt) 1,995.248,54 Euro (netto) bekannt gegeben. Die auf die von der Bestandnehmerin gemäß Punkt 9. des Mietvertrages abzuschließende Versicherung entfallende Versicherungsprämie beträgt jährlich 2.948,79 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind das Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens.

Insbesondere die festgestellten Beträge der Errichtungskosten sowie der Versicherungsprämie wurden von der Beschwerdeführerin selbst bekannt gegeben und von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich – in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht – keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Frage der Einbeziehung der Errichtungskosten des - auf der von der Beschwerdeführerin vermieteten Liegenschaft - als Superädifikat erbauten Hotels sowie die für dieses Superädifikat abgeschlossene Versicherungsprämie in die Bemessungsgrundlage bzw. die Frage, von welchem Wert die Gebühr zu berechnen ist. Unstrittig ist die (bestimmte) Dauer des gegenständlichen Bestandvertrages und somit die Bewertung mit dem 18-fachen des Jahreswertes.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen Bestandverträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert einer Rechtsgebühr von 1vH.

Diese Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist "nach dem Wert" des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum "Wert", von dem die Gebühr von Bestandverträgen zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2017, Ra 2017/16/0091 mwN).

Aus Punkt 3. des vorliegenden Vertrages geht zweifelsfrei hervor, dass sich die Bestandnehmerin bei sonstiger Vertragsauflösung zur Errichtung und zum Betrieb eines Hotels auf der vermieteten Liegenschaft der Beschwerdeführerin verpflichtet hat. Diese Verpflichtung ist vertraglich auch noch dadurch abgesichert, dass für den Fall, dass die Bestandnehmerin ihrer Verpflichtung zur Errichtung und dem Betrieb eines Hotels auf der vermieteten Liegenschaft nicht binnen vier Jahren nachkommt, der Beschwerdeführerin ein außerordentliches Kündigungsrecht zur sofortigen Auflösung des Bestandverhältnisses durch einseitige Erklärung zusteht.

Das Bundesfinanzgericht geht vor dem Hintergrund der vertraglichen Ausgestaltung daher davon aus, dass die vertraglich übernommene Verpflichtung zur Errichtung und dem Betrieb des Hotels auf der vermieteten Liegenschaft Voraussetzung dafür war, dass die Beschwerdeführerin den Mietvertrag mit der Bestandnehmerin überhaupt abgeschlossen hat. Dies erhellt insbesondere auch aus der bereits oben angeführten Auflösungsbestimmung für den Fall, dass die Bestandnehmerin ihrer vertraglichen Verpflichtung zur Errichtung und zum Betrieb des Hotels nicht nachkommt. Gerade aus dieser ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ableitbar, dass das Interesse der Beschwerdeführerin eben nicht auf die bloße Vermietung der Liegenschaft, sondern vielmehr auf die Vermietung zum Zweck der Errichtung eines Hotels auf der Liegenschaft gerichtet war (vgl. VwGH vom 8. Februar 1973,

0622/71 iZm der Bemessungsgrundlage bei der Vermietung einer Liegenschaft bei der sich die Bestandnehmerin zur Errichtung einer Tiefgarage samt Nebenbetrieben verpflichtet hatte).

Sofern der Beschwerdeführerinnenvertreter in der mündlichen Verhandlung am 12. Juli 2023 ergänzend vorbrachte, dass die Errichtung des Gebäudes nicht gerichtlich durchsetzbar sei, sondern der Vertrag lediglich die sofortige Auflösung bei Nichterrichtung des Gebäudes vorsehe und daraus ableitete, dass es sich bei dieser Verpflichtung nicht um eine durchsetzbare Vertragspflicht gegenüber dem Vermieter des Grundstückes handle, sondern lediglich um eine Voraussetzung für eine vorzeitige Vertragsauflösung, besteht darin nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein für die Gebührenbemessung ausschlaggebender Unterschied. Wie bereits oben, mit Verweis auf die Judikatur des VwGH (Ra 2017/16/0091), ausgeführt, zählen zum „Wert“ des Bestandsvertrages, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Aus der vertraglichen Vereinbarung ergibt sich unzweifelhaft, dass die Übernahme der Verpflichtung zur Errichtung des Gebäudes gleichsam eine „*conditio sine qua non*“ für das Zustandekommen des Vertrages war. Die Nichterfüllung dieser Vertragsbedingung war mit der sofortigen Auflösung des Vertrages sanktioniert. Dem Beschwerdeführerinnenvertreter ist zwar insofern zuzustimmen, als die Errichtung des Gebäudes als solche nicht gerichtlich erzwingbar war, da es diesbezüglich an einer vertraglichen Vereinbarung fehlte (bspw. Klage auf Zuhaltung des Vertrages iSd dass das Gebäude zu errichten ist), dies stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jedoch nur eine weitere Möglichkeit der Ausgestaltung der übernommenen Verpflichtung dar. Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts ist es für die Bemessung des „Wertes“ des Bestandsvertrages bereits ausreichend, dass sich die Vertragspartnerin der beschwerdeführenden Partei zur Errichtung eines Gebäudes binnen einer bestimmten Frist bei sonstiger sofortiger Auflösung des Vertrages verpflichtet hat. Dadurch hat sie sich zu einer Leistung verpflichtet, ohne deren Erbringung der Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre bzw. sofort aufgelöst hätte werden können.

Die belangte Behörde ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes somit im Recht, wenn sie neben dem achtzehnfachen Jahresmietzins auch noch die Errichtungskosten in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen hat, da der streitgegenständliche Vertrag deutlich erkennen lässt, dass die Errichtung des (Hotel)Gebäudes nicht bloßer Vertragszweck, sondern zugleich Gegenstand der Leistung der Bestandnehmerin war, deren Nichterfüllung die Beschwerdeführerin letztlich durch Auflösung des Mietvertrages sanktionieren könnte.

Gleiches gilt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aufgrund der in Punkt 9. von der Bestandnehmerin übernommenen Verpflichtung zum Abschluss einer Versicherung auch für die Versicherungsprämie. Auch diese stellt eine Leistung dar, die die Bestandnehmerin für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat.

Im Hinblick auf den Einwand der Beschwerdeführerin, dass die steuerliche Beurteilung durch die belangte Behörde eine unzulässige Doppelbesteuerung bewirke und im gegenständlichen Fall die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG zu einer Gebührenbefreiung führe, ist darauf hinzuweisen, dass der vorliegende Vertrag lediglich die Vermietung einer näher genannten Liegenschaft zu einem bestimmten Zweck regelt und darüber hinaus vertraglich festhält, ob und wenn ja, zu welchen Bedingungen die Bestandgeberin das von der Bestandnehmerin verpflichtend zu errichtende Superädifikat am Ende der Vertragsdauer übernehmen kann. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann nicht davon gesprochen werden, dass im Beschwerdefall ein einheitlicher Vertrag über Vermietung und Grunderwerb vorliegt, weshalb ein Grunderwerb iSd Grunderwerbsteuergesetzes darin nicht zu erblicken ist. Auch fehlt es an einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen Vermietung und Grunderwerb, da ein Grunderwerb nicht Gegenstand des vorliegenden Vertrages ist (vgl. VwGH vom 3. September 2020, Ra 2020/16/0109). Schon aus diesem Grund scheidet eine Anwendbarkeit des § 15 Abs. 3 GebG aus und erübrigt sich ein weiteres Eingehen.

Sofern die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 20. April 2023 ausführt, dass das Erkenntnis des VwGH vom 8. Februar 1973, 0622/71, auf den Beschwerdefall nicht übertragbar sei, weil in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unstrittig klar gewesen sei, dass die Bestandgeberin sofort Eigentümerin des auf ihrer Liegenschaft errichteten Gebäudes geworden sei und im Beschwerdefall hingegen ausdrücklich ein Pacht- und Superädifikatsvertrag abgeschlossen worden sei, kann dem nach Ansicht des Bundesfinanzgericht nicht gefolgt werden.

Der zitierten Entscheidung ist keineswegs zu entnehmen, dass es „unstrittig klar“ gewesen sei, dass die Bestandgeberin sofort Eigentümerin des zu errichtenden Gebäudekomplexes wurde. Vielmehr wurde gem § 1 des damaligen Bestandsvertrages dieser auf eine Dauer von 75 Jahren abgeschlossen zum Zweck der Errichtung eines bestimmten Gebäudekomplexes auf Kosten des Bestandnehmers. Lediglich hinsichtlich eines Teilgebäudes (Fußgängertunnel) wurde vertraglich festgehalten, dass der Bestandnehmer dieses „sofort nach dessen Errichtung kostenlos in das Eigentum der [Bestandgeberin] zu übertragen [hatte]“. Daraus ergibt sich, dass bezüglich der übrigen auf der in Bestand gegebenen Liegenschaft errichteten Gebäude gerade kein sofortiger Eigentumsübergang beabsichtigt war.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, gehören gemäß § 297 ABGB zu einer Liegenschaft grundsätzlich auch die darauf errichteten Bauwerke (Grundsatz "superficies solo cedit"), wobei das Gesetz von diesem Grundsatz Ausnahmen wie etwa für Superädifikate (§ 435 ABGB) sowie für Räume und Bauwerke unter der Erdoberfläche (§ 300 ABGB) vorsieht (vgl. für viele VwGH vom 29. März 2017, Ro 2014/05/0009). Hat aber das Bauwerk ein anderer als der Grundeigentümer errichtet und ist es nicht für die Dauer bestimmt, liegt ein Superädifikat vor. Wesentlich für das Vorliegen eines Superädifikates ist das Fehlen der Absicht des Erbauers, dass das Bauwerk stets (d.h. für seine ganze natürliche Lebensdauer) auf diesem

fremden Grundstück bleiben soll. Maßgeblich ist dabei der aus der Bauweise, der Art der Benutzung oder der Rechtsgrundlage der Errichtung erkennbare Zweck (vgl. VwGH vom 8. April 2014, 2012/05/0057 mwN).

Indem sowohl im Erkenntnis 0622/71 als auch im Beschwerdefall die Dauer des Bestandvertrages befristet war und sich in beiden Fällen die Bestandgeberin die Möglichkeit ausbedungen hatte, im Fall der Beendigung des Bestandsverhältnisses den Bestandgegenstand nach ihrer Wahl auch im Zustand bei Vertragsabschluss zurückgestellt zu erhalten (vgl die vertraglichen Formulierungen in 0622/71 einerseits *„geräumt von allen Bauten und Baubestandteilen, uzw in eine[m] solchen Zustand zurückzustellen habe, daß die Wiederbenützung des A.-Platzes [...] so möglich ist, als wäre der gegenständliche Vertrag nie geschlossen worden“* bzw (Punkt 7. a) des gegenständlichen Mietvertrages andererseits: *„[d]as von der Bestandnehmerin errichtete Objekt [...] von der Liegenschaft vollständig zu räumen, in welchem Falle die Liegenschaft vollständig geräumt von sämtlichen beweglichen und unbeweglichen Sachen der Bestandnehmerin und eigegeben im ursprünglichen Zustand vor Vermietung an die Bestandgeberin zurückzustellen ist“*), liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in beiden Fällen ein Superädifikat vor und ist somit die bestehende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch auf den Beschwerdefall übertragbar.

Zusammenfassend kann somit die rechtliche Beurteilung durch die belangte Behörde nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Der angefochtene Bescheid wird jedoch hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage dahingehend abgeändert, dass die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG im Lichte der von der Beschwerdeführerin mit Stellungnahme vom 24. März 2021 bekannt gegebenen Errichtungskosten auf Basis der von der Bestandnehmerin zu erbringenden Leistungen für

Mietzins (6.300 Euro / Jahr x 18)	113.400
Errichtungskosten lt Bekanntgabe inkl 20% USt	2,394.298,25
Versicherungsprämie (2.948,79 Euro / Jahr x 18)	53.078,22

mit 1% von der Gesamtbemessungsgrundlage iHv 2.560.776,47 Euro mit 25.607,76 Euro endgültig festgesetzt wird.

Da im Zeitpunkt der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht keine für eine vorläufige Festsetzung Anlass gebende Ungewissheit mehr vorliegt, erfolgt die Festsetzung nunmehr endgültig.

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.

Soweit die vorliegende Entscheidung Rechtsfragen (zählen auch die für ein auf einer vermieteten Liegenschaft verpflichtend zu errichtendes Superädifikat anfallenden Errichtungskosten zum „Wert“ von dem die Gebühr für den Bestandvertrag zu berechnen ist; erfasst die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG auch Konstellationen, in denen dem Bestandnehmer die bloße Möglichkeit des Grunderwerbs zu einem späteren Zeitpunkt eingeräumt wird) zu beurteilen hatte, weicht das vorliegende Erkenntnis nicht von der zu diesen Rechtsfragen zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Wien, am 17. Juli 2023