

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***12***, über die Beschwerde vom 25. April 2022 gegen den endgültigen Gebührenbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO des ***FA*** vom 7. April 2022, St.Nr. ***13***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. September 2025 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert wie folgt:

- I. Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z1 GebG wird mit 1 % der Bemessungsgrundlage von 5.573.973,45 Euro mit **55.739,73 Euro** festgesetzt.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Am 29.11.2016 hat die ***1*** als Verpächterin mit der ***2*** einen Unternehmenspachtvertrag betreffend den Betrieb des Café-Restaurants im ***3*** abgeschlossen.

Pachtgegenständlich sind laut Punkt I. des Vertrages:

- a. das Cafe-Restaurant ***4***, ein Keller und

ein Gastgarten im Ausmaß von ***14*** (Das Cafe-Restaurant weist eine Gesamtfläche von ***15*** auf. Die genauen Ausmaße des Cafe-Restaurants, des Kellers und des Gastgartens können den beiliegenden Plänen entnommen werden);

b. Büroräumlichkeiten im Ausmaß von ***16*** (***5***);

c. ein Buffet ***6*** (Das ***7*** ist nur

dann vertragsgegenständlich, wenn dieses baubewilligt wird. Die Baubewilligung kann seitens der Verpächterin nicht garantiert werden) sowie

d. ein jederzeitig widerrufbares Prekarium ***8*** (ca 12 Tische und bis zu 60 Sitzplätze).

Festgehalten wird, dass das Bestandverhältnis nicht den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes (BGBl 520/1981 idF BGBl 1100/2014; „MRG“) unterliegt.

Laut Punkt III. des Vertrages beginnt das Pachtverhältnis am **01.02.2017** und wird auf die **Dauer von 7 (sieben) Jahren** abgeschlossen und **endet daher am 31.01.2024**, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf. Die Verpächterin kann diesen Vertrag einmal um 3 (drei) Jahre verlängern. Die beabsichtigte Ziehung einer Verlängerungsoption wird die Verpächterin der Pächterin spätestens 6 (sechs) Monate vor Ablauf des Vertrags schriftlich mitteilen. Die Pächterin hat keinen Anspruch auf Verlängerung des Vertrages.

Punkt IV regelt die außerordentliche Kündigung. Demzufolge ist die Verpächterin berechtigt, den Vertrag jederzeit aus wichtigem Grund ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mit sofortiger Wirkung zu lösen.

Punkt V. des Vertrages bestimmt den Pachtzins:

1. Der zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Pachtzins setzt sich zusammen aus
 - a. einer wertgesicherten Mindestpacht;
 - b. einer variablen Umsatzpacht, berechnet vom gesamten in Zusammenhang mit dem Betrieb des Cafe-Restaurants erzielten jährlichen Nettoumsatz;
 - c. den Betriebskosten;
 - d. der jeweiligen Umsatzsteuer aus den Pkt V.1.a. bis Pkt V.1.c.
2. Die Mindestpacht beträgt netto EUR 300.000,00 (= zumindest netto EUR 200.000,00 +zusätzlich angebotene Mindestpacht von netto EUR 100.000,00) pro Kalenderjahr.
3. Die variable Umsatzpacht wird zusätzlich zur Mindestpacht verrechnet und bemisst sich anhand des jährlichen Nettoumsatzes. Die Mindestpacht reduziert den jährlichen Nettoumsatz nicht. Die variable Umsatzpacht wird auf den nächsten vollen Euro gerundet. Beim jährlichen Nettoumsatz handelt es sich um jene typischen Erlöse aus dem Verkauf

und der Nutzungsüberlassung von Erzeugnissen und Waren, der Überlassung von Räumlichkeiten für Veranstaltungen sowie aus Dienstleistungen, die sich aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Pächterin nach Abzug der Umsatzsteuer ergeben. Die Pächterin verpflichtet sich, der Verpächterin alle übrigen sonstigen Erträge gemäß § 231 Abs 2 Z 4 lit c UGB laufend offenzulegen. Berechnungszeitraum für den jährlichen Nettoumsatz ist das Kalenderjahr. Die Umsatzpacht beträgt

- a. Bei einem jährlichen Nettoumsatz von > EUR 2,0 Mio bis EUR 3,0 Mio 1,0 Prozent des EUR 2,0 Mio überschreitenden Betrags.
- b. Bei einem jährlichen Nettoumsatz von > 3,0 Mio bis EUR 3,5 Mio 11,0 Prozent des EUR 3,0 Mio überschreitenden Betrags sowie die Umsatzpacht gemäß lit a.
- c. Bei einem jährlichen Nettoumsatz von > 3,5 Mio bis EUR 4,0 Mio 11,5 Prozent des EUR 3,5 Mio überschreitenden Betrags sowie die Umsatzpacht gemäß lit a. und lit b.
- d. Bei einem jährlichen Nettoumsatz > EUR 4,0 Mio 12,0 Prozent des EUR 4,0 Mio überschreitenden Betrags sowie die Umsatzpacht gemäß lit a., lit b, und lit c.

Die Betriebskosten sollen der Pächterin möglichst direkt zur Zahlung vorgeschrieben und von dieser ohne Zwischenschaltung der Verpächterin bezahlt werden.

Die Pächterin ist laut Punkt XI.1. verpflichtet, ausreichende Versicherungen für das Pachtobjekt abzuschließen.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2016 wurde Gebührenanzeige erstattet. Da die Berechnung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 aufgrund einer variablen Umsatzbeteiligung nicht möglich war, wurde lediglich binnen offener Frist der Abschluss des Pachtvertrags angezeigt.

Mit vorläufigem Bescheid – zugestellt am 02.05.2017 – wurde die Gebühr ausgehend von der Mindestpacht, dem Betriebskostenkonto, den geschätzten Versicherungskosten sowie den geschätzten Wartungskosten mit 40.192,00 Euro vorläufig festgesetzt. Angenommen wurde eine bestimmte Dauer von 10 Jahren.

In den Jahren 2021 und 2022 erfolgten Ermittlungen (Ersuchen um Ergänzungen) hinsichtlich Mietentgelt inkl. Umsatzentgelt, Betriebs- u. Nebenkosten (z.B. Energie, Wasser, Müll, USt etc.) sowie der Wartungs- u. Instandhaltungskosten lt. Pkt. VIII.3. und der Versicherungen lt. Pkt. XI. des Vertrages. Die Versicherungen wurden mit E-Mail vom 06.12.2021 wie folgt bekannt gegeben:

Versicherung	Nettowerte
1.2.-31.12.2017	5570,31
1.1.-31.12.2018	10687,3
1.1.-31.12.2019	10307,7
1.1.-31.12.2020	15261,48
1.1.-30.09.2021	5116,31

Am 07.04.2022 wurde der - hier streitgegenständliche - endgültige Gebührenbescheid ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 6.000.019,64 Euro in Höhe von 60.000,20 Euro erlassen.

Die Festsetzung der Gebühr gem. § 33 TP5 Abs. 1 Z 1 GebG erfolgte ausgehend von einer bestimmten Dauer von 10 Jahren (7+3), der durchschnittlichen Pacht und den durchschnittlichen Betriebskosten sowie den durchschnittlichen Versicherungskosten, errechnet aus dem Zeitraum 02/2017-09/2021 (= 56 Monate).

Gegen diesen Bescheid wurde am 25.04.2023 Beschwerde erhoben.

Die Bf bringt in **Teil I, Punkt A** (Versicherungen), der Beschwerde vor, im Bescheid werde der Anteil der Betriebs-Bündelversicherung (Inventar, Feuer, Diebstahl, Haftpflicht etc.) der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Es handle sich jedoch um keine Versicherungszahlungen, die gebührenrechtlich relevant seien. Diese Versicherungen seien weder an den Bestandgeber noch an eine vom Bestandgeber beauftragte Person oder Institution (zB Hausverwaltung) zu leisten. Jene Versicherungen, deren Bezahlung über die Betriebskosten-Abrechnung vereinbart worden sei, seien bereits in den zu bezahlenden, dem Finanzamt bekanntgegebenen Betriebskosten, enthalten. Aus der Bemessungsgrundlage im Betrag von EUR 6 Mio. seien daher EUR 100.592,40 herauszurechnen.

Weiters bringt die Bf in **Teil I Punkt B** (Rechenfehler, Reduzierungen wegen Lockdown) vor, die im Bescheid festgestellte Bemessungsgrundlage ergebe sich daraus, dass ein angenommener Durchschnittsbetrag von EUR 49.161,89 (beinhaltend Umsatzpacht und Betriebskosten sowie Umsatzsteuer) für den gesamten Vertragszeitraum von 120 Monaten herangezogen worden sei ($49.161,89 \times 120 = 5.899.426,80$ zuzüglich des fälschlich in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Anteiles an der Betriebs-Bündelversicherung EUR 100.592,40 ergibt EUR 6.000.019,20). Würde die im Bescheid angeführte Bemessungsgrundlage mit der im Bescheid angegebenen Art und Weise berechnet werden, wären von der Bemessungsgrundlage richtigerweise EUR 314.674,02 abzuziehen.

Im Übrigen seien die, vom Finanzamt für den Zeitraum 10/2021-01/2027 angenommenen Gegenleistungen völlig unrealistisch. Für die restliche Vertragsdauer (64 Monate) sei der errechnete Durchschnitt aus den bisherigen vorpandemischen, von der Bf bekanntgegebenen Entgelten angesetzt worden ($\text{€ } 40.968,25 \times 64 = 2.621.967,68$) zzgl. USt. Diese Zahlen basierten unter anderem auf dem Rekordjahr 2019, wo rund 4,5 Mio. Besucher im ***9*** zu

verzeichnen gewesen seien. Es sei denkunmöglich, diese Zahlen für den Zeitraum 2021-2024 zu erwarten. Die echten Zahlen für 2021 lägen bereits vor.

Für den restlichen tatsächlichen Pachtzeitraum 10/2021-01/2024 sei derzeit nicht zu erwarten, dass die Bemessungsgrundlage für den Mindest-Pachtzins auch nur im Entferntesten erreicht werde. Für die Bemessungsgrundlage sei daher aus diesem Titel maximal die Mindestpacht heranzuziehen. Für den Vertragszeitraum 02/2024-01/2027 gelte, dass der Pachtvertrag zwar eine mögliche Verlängerungsoption seitens des Bestandgebers vorsehe, es sei jedoch derzeit davon auszugehen, dass der Vertrag nicht verlängert werde. Aufgrund der aktuellen Judikatur sei jedoch auch der Zeitraum zu berücksichtigen, der nur einer Vertragspartei als Option eingeräumt werde. Dies sei jedoch mit dem Mindestpachtzins und den Betriebskosten zu berechnen.

[...]

In **Teil II** der Beschwerde wendet die Bf ein, die bestehende Judikatur gehe davon aus, dass die Bemessungsgrundlage auf Basis der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden Vereinbarung zu errechnen sei. Richtigerweise ziehe das Finanzamt den tatsächlich bezahlten oder zu bezahlenden Pachtzins auf Basis des tatsächlichen Umsatzes heran, da dies die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltende Vereinbarung gewesen sei. Aus diesem Grund sei der 1. Gebührenbescheid auch als „vorläufig“ bezeichnet worden, da ja erst die tatsächliche Entwicklung abzuwarten gewesen sei. Überschreite daher der tatsächliche Umsatz die Grenze, ab der ein zusätzlicher Pachtzins zu entrichten sei (in diesem Fall: EUR 2,909 Mio.), dann entspreche dies dem Vertrag und sei der Vergebührung zu unterziehen.

Ebenso entspreche es jedoch auch dem Vertragswillen, die bestehenden Gesetze als Grundlage der Vereinbarung zu sehen. Nun ent falle ex lege die Verpflichtung zur Zahlung eines Pachtzinses gem. §§ 1104,1105 ABGB im Falle einer Pandemie, wie inzwischen bereits auch höchstgerichtlich für die Corona-Pandemie mehrfach bestätigt worden sei. Es seien daher jedenfalls für die Zeiten der Betretungsverbote („Lockdown“) und den dadurch bedingten gänzlichen Entfall des Pachtzinses und der Betriebskosten diese Beträge aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen.

Die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 1105 ABGB, wonach bei mehrjährigen Pachtverträgen bereits bei teilweiser Nutzung des Pachtobjekts Pacht und Betriebskosten wieder zur Gänze zu entrichten wären - im Gegensatz zur Miete, wo dies anteilig zu bezahlen sei - liege derzeit beim Verfassungsgerichtshof. Hier wäre auch sinnvollerweise zuzuwarten, weil mit dem Ergebnis durchaus in den nächsten Monaten zu rechnen sei.

Für den Zeitraum des gänzlichen Entfalls der Pacht- und Betriebskostenzahlungen gem. § 1104 ABGB reduziere sich die Bemessungsgrundlage aus heutiger Sicht um EUR 399.850,04. Davon

sei in den Zahlen von Teil I. bereits ein Teil berücksichtigt, die Differenz zu Teil I bedeute, dass dort nochmals EUR 210.282,57 wegzurechnen seien.

Neben den Total-Lockdowns habe sich die Pandemie aber auch massiv auf die Gästezahlen ausgewirkt.

Im Einzelnen bedeute dies in Zahlen für den Zeitraum 04/2020-12/2021, dass von der Bemessungsgrundlage nochmals EUR 595.320,07 abzuziehen seien.

Wenn man nun Teil I und Teil II zusammenfasse, ergebe sich folgendes Bild:

[...]

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.02.2023 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus:

„In der Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die wirtschaftlichen Folgen der Covid Pandemie gebührenrechtlich zu berücksichtigen seien, dass dadurch auch nicht zu erwarten sei, dass die vereinbarte Verlängerungsoption gezogen werde (Punkte I.C. und II. der Beschwerde).

Weiters wird vorgebracht, dass Versicherungskosten nicht zu vergebühren seien, weil diese weder an den Bestandgeber, noch an eine vom Bestandgeber beauftragte Person zu leisten seien (Punkt I.A. der Beschwerde), und schließlich wurde vorgebracht es liege ein Rechenfehler bei der Berechnung des Pachtzinses vor (Punkt I.B. der Beschwerde).

Gemäß § 17 Abs. 1 ist für die Festsetzung der Gebühren ausschließlich der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend. Für die Gebührenfestsetzung sind unter Berücksichtigung des Urkundenprinzips andere als im Urkundeninhalt festgehaltene Umstände nicht zu berücksichtigen, auch wenn diese den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen (VwGH 17.3.1986, 84/15/0158).

Weiters ist unmaßgeblich, ob die Vereinbarung in weiterer Folge aufrechterhalten und ob und wie sie ausgeführt wird. Diesbezüglich ist auch anzumerken, dass es in der Urkunde keine Bezugnahme auf die in der Beschwerde genannten §§ 1104, 1105 ABGB gibt.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise der BAO tritt in Hinblick auf die im Gebührenrecht vorherrschende formale Betrachtungsweise in den Hintergrund (VfGH 8.5.1980, V 14/80, VfSlg 8.807; UFS 11.7.2005, RV/0495-G/02).

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf. Damit kommt zum Ausdruck, dass die entstandene Gebührenschuld durch nachträgliche Ereignisse, selbst bei nachträglichem Wegfall der vertraglichen Erfüllungspflicht, nicht mehr beseitigt werden kann. Dabei ist gleichgültig, ob die Ausführung des Rechtsgeschäftes stillschweigend oder als Folge einer vertraglichen Abänderung oder Aufhebung unterblieben ist. Auch die nachträgliche gemeinsame Feststellung der Parteien, einen Vertrag ex tunc oder ex nunc als nicht gültig ansehen zu wollen, ist als eine für die Gebührenschuld unmaßgebliche Stornierung zu betrachten.

Nicht nur das gänzliche Unterbleiben der Ausführung eines Rechtsgeschäftes ist gebührenrechtlich unbeachtlich, sondern auch, wenn es nur teilweise nicht ausgeführt wird. Ebenso vermag eine nachträgliche Änderung des Rechtsgeschäftes an einer bereits entstandenen Gebührenschuld nichts zu ändern. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerungsoption nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer eines Vertrages verlängert (vgl. bspw. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237 mwN).

Eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung stellt die Beifügung einer Bedingung dar, bei deren Eintritt (Ausübung der Option) sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert. Eine solche Bedingung hat nach § 17 Abs. 4 GebG auf das Entstehen der Gebührenschuld keinen Einfluss. Die Gebühr ist von dem Entgelt zu entrichten, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt. In Punkt III.2. des gegenständlichen Vertrages wurde eine Verlängerungsoption vereinbart.

Unter vertraglich vereinbarten Leistungen sind alle wiederkehrenden und/oder einmaligen Leistungen (VwGH 7.10.1993, 93/16/0140) zu verstehen, die der Bestandnehmer zu erbringen hat, um den Gebrauch der Bestandsache zu erlangen (zB VwGH 9.9.1970, 1043/69; VwGH 2.7.1981, 0701/80; VwGH 12.11.1997, 97/16/0038; VwGH 12.11.1997, 97/16/0063, VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606).

Für die Einbeziehung des Wertes einer vertraglichen Verpflichtung zwischen Bestandnehmer und Bestandgeber in die Bemessungsgrundlage der Gebühr ist nicht entscheidend, ob die Leistung an den Bestandgeber oder an einen Dritten zu erbringen ist.

Bei vertraglicher Verpflichtung des Bestandnehmers, das Bestandsobjekt versichern zu lassen und die Prämie aus eigenem zu finanzieren, ist auch die Prämie in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen.

In Punkt XI des gegenständlichen Vertrages wurde vereinbart, dass die Pächterin verpflichtet ist, ausreichende Versicherungen für das Pachtobjekt abzuschließen. Die Höhe der (Teil-) Leistungen muss für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, hierfür reicht bereits die grundsätzliche Vereinbarung deren Bezahlung (VwGH 12.7.1962, 0175/62). Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig (zB umsatzabhängige Pacht), ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen.

*Gegenständlich liegt auch kein Rechenfehler vor - es wurden die Mindestpacht für Zeiträume der Covid bedingten Reduzierungen bzw. Zahlungsverweigerungen im bekanntgegebenen Zeitraum angesetzt, und der daraus errechnete Durchschnitt zzgl USt für die Restdauer angesetzt. Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen. Bemessungsgrundlage laut Anfragenbeantwortung vom 06.10.2021 (Versicherungskosten) bzw. von ***10*** am 14.02.2022 (Fix- u. Umsatzpacht, Betriebskosten) siehe Berechnung:*

Bekanntgegebene Versicherungskosten für den Zeitraum 02/2017 - 09/2021 (56 Monate) € 46.943,10. Für die restliche Vertragsdauer (64 Monate) wurde der errechnete Durchschnitt aus den Kosten angesetzt ($€ 838,27 \times 64 = 53.649,26$). Bekanntgegebene Entgelte (Fix- u. Umsatzpacht, Betriebskosten) für den Zeitraum 02/2017 - 09/2021 (56 Monate) € 2.294.221,72

zzgl. Ust (wobei für die Reduzierungen wegen Lockdown 04+05/2020 (= 2 Monate) bzw. der offenen Zahlungen wegen Covid 19 ab 06/2020 bis 09/2021 (= 17 Monate) die ursprünglich vereinbarte Mindestpacht sowie Akontozahlungen Betriebskosten angesetzt wurden ((€ 25.000,00 x 18) u. 2.800,00 x 9) s. § 17 Abs.1 GebG) zzgl. Ust. Für die restliche Vertragsdauer (64 Monate) wurde der errechnete Durchschnitt aus den (bekanntgegebenen) Entgelten angesetzt (€ 40.968,25 x 64 = 2.621.967,68) zzgl.Ust.

[...]

Am 10.03.2023 wurde gegen die BVE ein Vorlageantrag eingebracht und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Die Bf führt ergänzend aus:

„Ergänzend zur bereits vorliegenden Beschwerde führen wir dabei wie folgt aus:

Die Bemessungsgrundlage ist für die zukünftigen Monate unrichtig geschätzt und daher zu korrigieren. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist bei schwankenden oder ungewissen Leistungen unter Berücksichtigung des § 26 GebG gemäß § 17 Abs. 3 BewG als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die erst nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse). Dieser durchschnittliche Jahreswert ist vom Finanzamt im Ermittlungsverfahren zu erforschen und wenn notwendig zu schätzen.

Im Gesetz ist nicht geregelt, welche Anzahl von Jahren für die Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist (zB VwGH 16.6.1965, 2368/64, 29.4.1985, VwGH 84/15/0184, 4.7.1990, VwGH 89/15/0140, 29.1.1997, VwGH 96/16/0084).

Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig (zB umsatzabhängige Pacht), ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen. ... (GebR Rz. 678)

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 GebG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd. § 16 BewG zu dienen vermag (VwGH 13.9.1989, 88/13/0107). Da nach § 17 Abs. 3 BewG zukünftige Leistungen zugrunde zu legen sind, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Im Bescheid wurde daher der zukünftige Umsatz falsch geschätzt mit dem Durchschnitt der Vergangenheit. Tatsächlich war der Umsatz im 1. Jahr nach der Pandemie nur ganz knapp über dem Mindestumsatz, sodass über die Mindestpacht hinaus nur EUR 6.781,15 zu bezahlen waren. Es ergibt sich daher rechnerisch eine Bemessungsgrundlage für 2022 von

EUR 331.981,15 und daraus eine insgesamt Bemessungsgrundlage von EUR 4.877.745,42 anstatt 5.899.427,28...“

Das Finanzamt hat hiezu folgende Stellungnahme abgegeben:

„In der Urkunde wird die Mindestpacht ausdrücklich in der Höhe von netto EUR 300.000,00 jährlich vereinbart (V.2.) zzgl USt (V.1.d.). Zusätzlich zu dieser fixen Mindestpacht werden eine variable Umsatzpacht und Betriebskosten, beide zzgl USt vereinbart (V.1.). Auch wird die Verpflichtung vereinbart, ausreichende Versicherungen für das Pachtobjekt abzuschließen (XI.1.).

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren ausschließlich der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend. Für die Gebührenfestsetzung sind unter Berücksichtigung des Urkundenprinzips andere als im Urkundeninhalt festgehaltene Umstände nicht zu berücksichtigen, auch wenn diese den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen (VwGH 17.3.1986, 84/15/0158).

Aufgrund des in § 17 Abs. 1 GebG normierten Urkundenprinzips ist die Mindestpacht in der in der Urkunde angegebenen Höhe von EUR 360.000,- in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Abgesehen davon sind zusätzlich die variable Umsatzpacht, die Betriebskosten und die Versicherungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Da alleine die Mindestpacht im Jahr bereits EUR 360.000 (brutto) beträgt, ist die Angabe einer Bemessungsgrundlage iHv EUR 331.981,15 für die Gebühr für das Jahr 2022 im Vorlageantrag nicht nachvollziehbar.

Die Höhe der (Teil-)Leistungen muss für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, hierfür reicht bereits die grundsätzliche Vereinbarung ihrer Bezahlung (VwGH 12.7.1962, 0175/62). Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig (zB umsatzabhängige Pacht), ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen. Im Gesetz ist nicht vorgesehen, welche Anzahl von Jahren für die im § 17 Abs. 3 BewG vorgesehene Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist. IdR wird der Durchschnitt der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung der Zukunftsprognosen für eine Schätzung des voraussichtlich erzielbaren Durchschnittswertes hinreichend sein. Im Einzelfall kann es natürlich zweckdienlich sein einen längeren Zeitraum für die Durchschnittsermittlung heranzuziehen, insbesondere bei einer sehr langen gebührenrechtlichen Dauer.

Die Bf. bringt im Vorlageantrag vor, dass (der Bescheid rechtswidrig sei, weil) der zukünftige Umsatz unrichtig geschätzt worden sei, weil der durchschnittliche Umsatz der Vergangenheit herangezogen wurde. Diesbezüglich wird festgehalten, dass ein Durchschnitt zwangsläufig nur

anhand der „Vergangenheit“ ermittelt werden kann. Der Durchschnitt ist ein aus mehreren vergleichbaren Größen errechneter Mittelwert. Diese Größen müssen bekannt sein und daher in der Vergangenheit liegen.

Wenn in diesem Zusammenhang die – nicht nachvollziehbare – Bemessungsgrundlage für das Jahr 2022 vorgebracht wird, so ist darauf hinzuweisen, dass auch dieser (von Seiten des Finanzamtes bestrittene) Betrag in der Vergangenheit liegt. Die dem gegenständlich angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte Durchschnittswertermittlung stellt sich wie folgt dar:

Der gebührenrechtlich relevante Zeitraum ist 02/2017-01/2027 (10 Jahre bzw 120 Monate). Für die der Festsetzung zugrundegelegte Durchschnittsermittlung wurde der Zeitraum 02/2017-09/2021 herangezogen. Es handelt sich um 4 Jahren und 8 Monaten der gesamten 10 Jahre. In diesen 4 Jahren und 8 Monaten (56 Monaten) sind 1 Jahr und 7 Monate (19 Monate) „Pandemiezeit“ enthalten und 3 Jahre und 1 Monat (37 Monate) „normale“ Jahre enthalten. Anders ausgedrückt sind im Zeitraum für die Durchschnittsermittlung 34% „Pandemiezeit“ enthalten. Die Pandemie wurde daher bei der Durchschnittswertermittlung (variable Umsatzpacht, BK) mit etwa 1/3 berücksichtigt. Die Pandemie wirkt sich bei der Durchschnittsberechnung dahingehen aus, dass im Zeitraum 01/2020 bis 09/2021 keine zusätzliche Umsatzpacht enthalten ist und die Betriebskosten etwas niedriger sind.

Demnach ist der „Pandemieanteil“ bei der durchgeführten Durchschnittswertermittlung höher als jener auf die gesamten gebührenrechtlich relevanten 10 Jahre gesehen.

Anzumerken ist auch, dass das im Vorlageantrag genannte Jahr 2022 nach wie vor (wenn auch weniger als 2020 und 2021) von der Pandemie betroffen war. Aus Sicht des Finanzamtes ist jedenfalls damit zu rechnen, dass die Umsätze in den Jahren 2023 bis 2026 zumindest auf dem Niveau vor der Pandemie liegen werden, und wahrscheinlich diese übertreffen werden.

Aus Sicht des Finanzamtes liegt keine rechtswidrige Durchschnittswertermittlung vor.“

Am 16.09.2025 fand die mündliche Verhandlung vor dem BFG statt, welche folgendes Ergebnis gebracht hat:

Für die ***Bf1*** ist Herr ***11*** erschienen und überreicht die Vertretungsvollmacht. Der Parteienvertreter (PV) führt aus, dass sich die tatsächlichen Umsätze im Jahr 2025 nach der Pandemie auch tatsächlich nicht mehr erholt hätten.

Die Option laut Vertrag sei von der Vermieterin nicht gezogen worden, da es in Zeiten der Pandemie über die Pachtzahlungen zu erheblichen Streitigkeiten gekommen sei. Dass die Versicherung etc. zur Bemessungsgrundlage gehören, werde nicht mehr bestritten. Diese Beschwerdepunkte würden alle zurückgezogen.

Strittig sei lediglich die Abschätzung des künftigen fiktiven Umsatzes.

Das Jahr 2022 sei das beste Jahr gewesen. In den Jahren 2023 und 2024 sei der Umsatz wieder deutlich schwächer geworden. Nehme man 2022 als Basis für die weitere Berechnung, komme man auf eine Bemessungsgrundlage von € 4.924.688,52 (siehe Beilage 2). Die Beilage wird zum Akt genommen.

Der (Anm.: geringfügige) Unterschied zur ursprünglichen Berechnung (vorläufiger Bescheid) entstehe dadurch, dass die Versicherung auf den tatsächlichen Zeitraum und nicht auf den Vertragszeitraum abgestellt worden sei. Das Unternehmen sei damit einverstanden, wenn diese Korrektur stattfinde, in eventu auf den genannten Betrag.

Angemerkt werde noch, dass § 33 TP 5 GebG auf ein unverbrauchbares Wirtschaftsgut abstelle, ein Unternehmen sei aber kein unverbrauchbares Wirtschaftsgut. Es komme hier zu einer Vermischung von Miete und Pacht eines verbrauchbaren Wirtschaftsgutes. Überwiegend sei das *Unternehmen* Gegenstand des Vertrages. Würde der Gebührenvorschreibung stattgegeben, sei zu überprüfen, ob nicht eine Verletzung des Zusatzprotokolls zur Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Paris, 20.III.1952, vorliege.

Die belangte Behörde ersucht um folgende Korrekturen des im Sachverhalt zitierten Vertragstextes: Seite 1: „Es endet daher am 31.01.2024, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf;“ Seite 2: „d) größer 4 Millionen = 12%“.

Das Finanzamt und der Parteienvertreter einigen sich bezüglich der Versicherung auf die bekannt gegebenen Beträge vom 6.12.2021 (E-Mail).

Das Finanzamt hätte keine Einwände, das Jahr 2022 wie vom PV vorgelegt, in die Berechnung miteinzubeziehen. Das FA überreicht die neue Berechnung aufgrund der Bekanntgabe der tatsächlichen Beträge für 2021.

Weiters wird vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass eine vertragliche Verpflichtung zum Abschluss von Wartungsverträgen und Kosten für Fensterreinigung vertraglich vereinbart worden wären (Punkt VIII 3. des Vertrages), die in der Berechnung nicht berücksichtigt worden seien.

Der Parteienvertreter ergänzt dazu, es gebe tatsächlich keine Wartungsverträge, sondern, wenn etwas kaputt sei, werde dies repariert und eine Spezialfirma anlassfallbezogen beauftragt. Im Nachhinein könne der Abschluss von Wartungsverträgen nicht durchgesetzt werden. Man sei hier nicht in der Erfüllungspflicht, sondern in der Schadenersatzpflicht.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Die Behördenvertretung beantragt die inhaltliche Abweisung der gegenständlichen Beschwerde, jedoch könne als Bemessungsgrundlage die vom Finanzamt überreichte Berechnung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten für 2021 herangezogen werden.

Weiters könne das Jahr 2022 mit einbezogen werden. Die Wartungskosten laut Vertrag Punkt VIII 3. seien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Der PV beantragt die Stattgabe der Beschwerde unter Berücksichtigung der vorgelegten Bemessung und eine Festsetzung der Gebühr mit 49.246,89 Euro.

Die Entscheidung blieb gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes sowie die Abhaltung der mündlichen Verhandlung.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

III.1. Sachverhalt

Der Sachverhalt wird wie unter I. dargestellt angenommen.

III.2. Beweiswürdigung

Der vom Bundesfinanzgericht der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den vorgelegten Verwaltungsakten und dem Vorbringen in Beschwerde und Vorlageantrag sowie der mündlichen Verhandlung. Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind grundsätzlich unstrittig bzw. ergeben sich diese aus den aktenkundigen Unterlagen und können somit gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

III.3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist grundsätzlich die Abschätzung des künftigen fiktiven Umsatzes. Alle weiteren Beschwerdepunkte wurden zurückgezogen.

Nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen der Gebühr für Rechtsgeschäfte 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 § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind wiederkehrende Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit 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.

Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr ist gem. § 33 TP 5 Abs. 1 GebG der "*Wert*" des Bestandvertrages. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage "*nach dem Wert*" bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass darunter der Preis, das heißt alle wiederkehrenden und einmaligen Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch aufwenden muss (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band I, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ zu § 33 TP 5 GebG samt Judikaturzitate). Zum "*Wert*", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen bzw. jener Preis, um den der Gebrauch der Sache im Sinne des § 1094 ABGB "als gekauft anzusehen" ist (vgl VwGH 7.12.1977, 1005/75, 1552/75; vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern s.o.).

Übernimmt der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, dann ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme der sonstigen Verpflichtungen des Bestandgebers leisten muss, nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gleichfalls ein Teil des "Preises" und damit auch der Gebührenbemessungsgrundlage (vgl VwGH 22.6.1987, 86/15/0138; VwGH 24.3.1994, 92/16/0129; VwGH 21.3.2002, 99/16/0160; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182). Soweit der Bestandnehmer Zahlungen an den Bestandgeber zu leisten hat, die nach allgemeinem Verständnis den Betriebskosten zuzuordnen sind, ist darauf zu verweisen, dass Betriebskosten nach der Rechtsprechung des VwGH ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr fallen (vgl VwGH 17.2.1994, 93/16/0160 unter Verweis auf die Erkenntnisse vom 30.5.1974, Zlen. 974/73 und 367/73).

Hinsichtlich allfälliger Wartungskosten ist zu sagen, dass diese nichtmehr feststellbar sind und mit Null bewertet werden. Diesbezügliche Verträge wurden laut Angaben des Parteienvertreters keine abgeschlossen, vielmehr wurden anlassfallbezogen Einzelfirmen beauftragt.

Hinsichtlich der Frage, ob auch eine Betriebs-Bündelversicherung (Inventar, Feuer, Diebstahl, Haftpflicht etc.) zum Wert zählt und somit der Bemessungsgrundlage für die Gebühr hinzuzurechnen ist – was grundsätzlich nicht mehr bestritten wird – ist zu sagen, dass es nach der Judikatur des VwGH nicht entscheidend ist, ob die Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist, sondern ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache besteht (vgl zB VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern zu § 33 TP 5 GebG s.o.). Zum Wert iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gehört daher nach der Rsp des VwGH beispielsweise auch eine vertragliche Vereinbarung, nach der der Bestandnehmer für einen entsprechenden Versicherungsschutz des Bestandobjektes zu sorgen und diesen auch selbst zu finanzieren hat und vom Bestandnehmer somit

Versicherungsprämien an einen vom Bestandgeber verschiedenen Versicherer zu leisten sind (vgl. zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0160). Die Pächterin ist laut Punkt XI.1. des Unternehmenspachtvertrages verpflichtet, ausreichende Versicherungen für das Pachtobjekt abzuschließen. Das bedeutet für vorliegenden Fall, dass die Versicherungen grundsätzlich der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen sind, und wurden diese auch in die „*Berechnung für Bescheidkorrektur*“, welche im Rahmen der Verhandlung vom PV übergeben wurde (Beil.2), von der Bf miteinbezogen.

Die Versicherungsbeträge wurden mit den, laut E-Mail vom 06.12.2021 bekannt gegebenen Beträgen auf die Vertragslaufzeit (120 Mte.) aufgeteilt, angesetzt.

Zu der Bekanntgabe in der Verhandlung, dass die Option laut Vertrag von der Vermieterin nicht gezogen worden sei, ist zu sagen, dass eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung nichts anderes bedeutet als die Beifügung einer - im Sinne des § 17 Abs. 4 GebG für die Entstehung der Gebührenschuld nicht maßgeblichen - Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, zu § 21, samt Judikaturzitaten). Eine solche Bedingung ist nach § 26 GebG zu behandeln, sodass die Gebühr jedenfalls von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. Fellner, s.O.).

Für 2021 wurden die tatsächlichen Betriebskosten berücksichtigt. Für 2020 wurde lediglich die Mindestpacht zum Ansatz gebracht. Das Jahr 2022 wurde, wie beantragt, miteinbezogen. Dementsprechend wurde auch das Jahr 2021 zur Gänze berücksichtigt, um einen geschlossenen Zeitraum zu gewährleisten. Allerdings hat die Bf die restlichen (64) Monate ausschließlich unter Zugrundelegung des durchschnittlichen Jahresumsatzes 2022 berechnet. Die Berechnung muss jedoch aus dem Durchschnitt sämtlicher vorangegangener Jahre erfolgen.

Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Betriebskosten für 2021, der reinen Mindestpacht für 2020, der Erweiterung von 01-09/2021 auf 01-12/2021 sowie der Miteinbeziehung des Jahres 2022, ergibt sich auf Basis der, von beiden Parteien bei der Verhandlung überreichten Berechnungen, nunmehr folgende Bemessungsgrundlage:

[...]

Weiters wird auf die Ausführungen in der BVE verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. 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.

In gegenständlichem Fall liegt weder eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, noch eine uneinheitliche oder fehlende Rechtsprechung des VwGH (siehe Judikaturzitate s.o.), weshalb die (ordentliche) Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 9. Oktober 2025