

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, ***ADR Stb***, über die Beschwerde vom 29. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Juli 2021 betreffend Gebühren gemäß § 33 TP 7 GebG zu ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO insofern abgeändert, als die Rechtsgebühr für die Bürgschaft von einer Bemessungsgrundlage iHv € 24.842.399,20 unter Anwendung eines Steuersatzes von 1% mit **€ 248.423,99** festgesetzt wird.-

Soweit durch dieses Erkenntnis ein **Mehrbetrag** der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (**€ 2.206,19**) gemäß § 93a BAO iVm § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, hat zu entfallen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anzeige eines Mietvertrages beim FAÖ - Festsetzung der Bestandvertragsgebühr

Am **14.01.2021** wurde dem Finanzamt Österreich (kurz FA) ein zwischen der ***Bf1*** als Vermieterin (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder Vermieterin) und der ***MIETERIN*** als Mieterin abgeschlossener Mietvertrag vom 28.09.2020 samt Nachtrag zur Vergebührung angezeigt.

Mit Bescheid vom 12.07.2021 zu ***ErfNr*** setzte das FA die Bestandsvertragsgebühr gem. § 33 TP 5 GebG vorläufig ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 24.621.780,48

gegenüber der Mieterin fest. Die Festsetzung erfolgte vorläufig, weil der Umfang der Gebührenpflicht noch ungewiss war (Höhe Versicherung, Mietentgelt). Gegen diesen Bescheid wurde keine Beschwerde erhoben ist die Gebühr für den Bestandvertrag daher nicht Gegenstand des nunmehrigen Beschwerdeverfahrens.

Angefochtener Bescheid - Gebühr gemäß § 33 TP 7 Abs 1 GebG für eine Bürgschaft

Der Mietvertrag enthält im Punkt VIII.7. mit der Überschrift „Rechtsnachfolge“ ua folgende Vereinbarung:

*"Die ***X Alt*** [...] ("Bürge und Zahler") haftet für alle Forderungen des Vermieters aus diesem Mietvertrag gegen die ***MIETERIN*** als Bürge und Zahler."*

Das FA qualifizierte diese Vertragsbestimmung als Bürgschaftserklärung und setzte mit **Gebührenbescheid vom 12.7.2021** eine Gebühr gem. § 33 TP 7 Abs 1 GebG in Höhe von EUR 246.217,80 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 24.621.780,48 vorläufig gegenüber der Bf. fest.

Die Bescheidbegründung lautet wie folgt:

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

Die Festsetzung erfolgt vorläufig, da die tatsächliche Höhe der übernommenen Gegenleistungen noch nicht feststeht. Die Dauer wurde mit 10 Jahren bestimmte Zeit + 2 Optionen á 3 Jahre angesetzt.“

Beschwerde

Nach Fristverlängerungsanträgen brachte die Bf. am **29.9.2021** gegen den Bescheid, mit dem eine Gebühr nach § 33 TP 7 Abs 1 GebG festgesetzt wurde, fristgerecht Beschwerde ein. Beantragt wurde, dass der Bescheid ersatzlos aufgehoben, in eventuelle aufgehoben und die Verwaltungssache an die erste Instanz verwiesen, in eventuelle die vorgeschriebene Gebühr herabgesetzt, werde.

Nach Wiedergabe des Vertragstextes und einer umfassenden Darstellung des Verhältnisses zwischen der Mieterin und der ***X alt1*** (seit 15.12.2020 ***X neu*** kurz ***X***) wurde vorgebracht, dass unter Beachtung der Konzernstruktur die ***X*** ohne Zustimmung der Vermieterin mit einseitiger Erklärung in die Position der Mieterin gebracht werden könne. Bei den Gesellschaften handle es sich bei nach § 21 BAO gebotener wirtschaftlicher Betrachtung und der Ausgestaltung des Mietvertrages um eine wirtschaftliche Einheit, welche zur ungeteilten Hand nebeneinander für die Verbindlichkeiten aus dem Mietvertrag haften

würde. Es handle sich um eine (versteckte) Mitmieterschaft und sei daher § 7 GebG 1957 anwendbar und falle keine Rechtsgeschäftsgebühr für dieses Verhältnis an.

Weiters enthält die Beschwerde Eventualanträge zur Gebührenhöhe. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sowohl des Mietvertrages als auch des Verhältnisses zwischen Vermieterin und Mieterin sowie zwischen Mieterin und der ***X***, könnte die „verbürgte“ Verbindlichkeit niemals den Wert ausmachen, den das FA als Bemessungsgrundlage angesetzt habe.

Es ergäben sich mehrere Möglichkeiten, die gegenleistungslose Haftung aus dem Titel der Bürgschaft zu verhindern:

- a) durch das jederzeitige Eintrittsrecht von Konzerngesellschaften
- b) das gesellschaftsrechtliche Anordnungsrecht und
- c) die Möglichkeit der Untervermietung und
- d) die Benennung eines Nachmieters.

Die Bemessungsgrundlage würde maximal die Summe von 3 Monatsmieten (inklusive Betriebskosten unter Abzug der verbrauchsabhängigen Betriebskosten – Heizkosten, Warmwasserkosten etc.) ergeben. Hieraus errechne sich eine Gebühr iHv € 3.577,58.

In eventu sei zur Vertragslaufzeit auszuführen, dass im Vertrag in Punkt III. 1.10. bis 1.14. für beide Vertragsparteien Auflösungsgründe vereinbart worden sind. Die Vereinbarung der entsprechenden Vertragsauflösungsgründe sei auch nach einschlägiger Rechtsprechung ausreichendes Indiz dafür, dass nicht eine wirkliche Befristung vorliege. Es sei möglich, dass Mieter sowie Vermieter den Vertrag auch vor Ablauf von 10 Jahren beenden können, und sei die Bemessungsgrundlage zumindest auf 3 Jahre zu reduzieren.

Weiters sei der Vertrag nur auf 10 Jahre befristet und könne der Optionszeitraum bei Betrachtung der tatsächlichen Möglichkeiten niemals in die Bemessung mit aufgenommen werden, weil die Option nur die Mieterin ausüben könne und es vollkommen lebensfremd wäre, ein Vertragsverhältnis aufrecht zu erhalten bzw. von sich aus zu verlängern, wenn die Mieterin ihren Verpflichtungen aus dem Mietverhältnis nicht mehr nachkommen könnte. Auch in diesem Fall sei das Weisungs- und Anordnungsrecht der ***X*** zu berücksichtigen. Die „Bürge und Zahler“-Thematik könne also unter keinen Umständen über einen Haftungszeitraum von 10 Jahren hinausgehen.

Bei der jeweiligen Berechnung sei zusätzlich folgendes zu berücksichtigen:

- a. Im Vertrag sei unter Punkt II.1.3. eine fünfmonatige mietfreie Zeit für die Fläche X2 vereinbart worden. Die Monatsmiete dafür betrage € 36.344,58. Gesamt ergäbe dies einen Haftungsabzug in der Höhe von € 181.435,75.
- b. Zusätzlich sei die Kautions vom Haftungsfond (Bürgschaft) iHv € 308.845,00 abzuziehen.

c. Soweit daher den Eventualanträgen die Bemessungsgrundlage mit EUR 0,00 festzulegen nicht stattgegeben werde, seien die vorangegangenen Ausführungen zur Höhe einer Monatsmiete sowie der Anrechnung der Kautions bei den jeweiligen Eventualanträgen entsprechend mindernd zu berücksichtigen.

Abschließend beantragte die Bf. das Bundesfinanzgericht möge

1. gemäß § 274 BAO eine mündliche Verhandlung durchführen und
2. den angefochtenen Gebührenbescheid des Finanzamt Österreich ersatzlos aufheben, wobei die Entscheidung gemäß § 272 BAO durch den Senat erfolgen möge.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom **7.2.2024** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom 08.02.2024 hielt das FA den Beschwerdeaussführungen wie folgt entgegen:

„Nach § 33 TP 7 GebG unterliegen Bürgschaftserklärungen sowie Erklärungen, wodurch jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beiträgt, einer Gebühr. Bürge ist, wer sich zur Befriedigung des Gläubigers für den Fall verpflichtet, dass der Schuldner die Verbindlichkeit nicht erfüllt. Unter diesen Tatbestand der TP 7 fällt unter anderem auch die Erklärung über eine Bürgschaft als Bürge und Zahler. Bei dieser haftet der Bürge als Mitschuldner für die ganze Schuld. Nach Beurteilung der Abgabenbehörde ist Vertragspunkt VIII.7. dritter Absatz eindeutig als Erklärung über eine Bürgschaft als Bürge und Zahler nach § 1357 ABGB und sohin tatbestandsmäßig iSd § 33 TP 7 Abs 1 GebG zu beurteilen.

Wenn die Beschwerdeführerin in ihrem Beschwerdeschriftsatz mehrfach auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und § 21 BAO hinweist, ist dem folgendes zu entgegen: Gemäß § 17 GebG ist für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde (Schrift) maßgebend. Mit dem Abstellen auf den Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift bringt § 17 Abs 1 Satz 1 GebG das (materielle) Urkundenprinzip zum Ausdruck, wonach gebührenrechtlich der Urkundeninhalt entscheidend ist. Das Rechtsgeschäft unterliegt also so der Gebühr, wie es beurkundet ist (VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011). Nicht von Bedeutung ist die von den Parteien gewählte Bezeichnung der Urkunde. Außerhalb der Urkunde liegende Tatsachen sind für die Gebührenbemessung nach dem GebG nicht zu berücksichtigen. Eine einmal entstandene Gebührenschuld wird durch den Eintritt nachträglicher Ereignisse nicht wieder aufgehoben.

Die in der Beschwerde erfolgten Ausführungen hinsichtlich der Konzernstruktur und der Möglichkeit der Durchgriffs- und Weisungsrechte haben auch unter Beachtung von Vertragspunkt VIII.7. gebührenrechtlich keine Auswirkungen, da vom Stichtagsprinzip

*ausgehend anhand der vorliegend gebührenrechtlich zu beurteilenden Urkunde keine Änderungen bei den Vertragsparteien eingetreten ist. Auch im Nachtrag zum Mietvertrag scheinen dieselben Parteien wie im Mietvertrag als Vermieterin, Mieterin und Bürge und Zahler auf. Die ***X*** ist nach dem verfahrensgegenständlich zu beurteilenden Vertrag und dem Nachtrag zum Mietvertrag keine Mitmieterin, sie haftet auch im Konzerngeflecht für eine fremde Schuld. Dies ergibt sich eindeutig aus Vertragspunkt VIII.7.*

Gebührenschildnerin bei einer Bürgschaft ist der durch die Bürgschaft gesicherte Gläubiger, sohin vorliegend die Vermieterin und verfahrensgegenständliche Beschwerdeführerin.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten, sofern nicht gesetzliche Befreiungen greifen. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einer Gebührenbefreiung (§ 33 TP 7 Abs 2 GebG, § 19 Abs 2 GebG und § 20 Z 5 GebG) sind im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gegeben.

Im Beschwerdeschriftsatz wird auch die von der Abgabenbehörde ermittelte Höhe der Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der vorläufig festgesetzten Gebühr gemäß § 33 TP 7 Abs 1 GebG bestritten.

Dazu wird seitens der Abgabenbehörde festgehalten, dass sich die Gebühr für die Bürgschaft für Zahlungen aus einem Bestandvertrag von der Bemessungsgrundlage des Bestandvertrages berechnet (BFG vom 16.1.2015, RV/7102661/2012, taxlex-SRa 2015/104). Die von der Abgabenbehörde verfahrensgegenständlich festgesetzte Gebühr betreffend TP7 orientiert sich an der bezughabenden vorläufigen Bestandvertragsgebühr und ist sohin auch der Höhe nach zu Recht vorläufig festgesetzt worden.

Im Übrigen ist im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerde festzuhalten, dass die mietfreie Zeit unter einer Bedingung steht, welche gebührenrechtlich unbeachtlich ist (§ 17 Abs 4 GebG) und die Kautions in der Bemessungsgrundlage der Gebührenbescheide entgegen den Beschwerdeausführungen nicht berücksichtigt wurde. Die vorläufige Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 7 GebG erfolgt sohin sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.“

Vorlageantrag

Am **6.3.2024** wurde ein Vorlageantrag eingebracht, in der auf die Begründung der Beschwerde verwiesen wurde. Ein weiteres Vorbringen wurde von der Bf. nicht erstattet.

Vorlage ans BFG

Am **29.7.2024** wurde die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Beweiserhebung durch das BFG – weitere Ermittlungen

Das BFG erhob zunächst Beweis durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes *****ErfNr***** und durch Abfrage in elektronischen Abgabensinformationssystem des Bundes zu *****ErfNr*****.

Mit Beschluss des BFG vom **28.5.2025** wurde das Finanzamt gemäß § 269 Abs. 2 BAO beauftragt, bis zum 30.6.2025 Ermittlungen über die Höhe des auf Grund des Mietvertrages vom 28.9.2020 zu leistenden durchschnittlichen jährlichen Entgelts durchzuführen.

Am **23.6.2025** übermittelte das FA dem BFG die von der Bf. am 23.6.2025 vorgelegte Aufstellung sämtlicher im Zeitraum 10/2020 – 06/2025 aus dem Mietvertrag vom 28.9.2020 erfolgten Gegenleistungen mit einem Gesamtbetrag iHv € 5.645.894,89 (inkl USt).

In der Folge richtete die Berichterstatterin am **22.8.2025** einen verfahrensleitenden Beschluss an die Parteien und teilte zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen vorläufigen Erwägungen nach dem derzeitigen Ermittlungsstand ihrer Ansicht nach - selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat – der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO abzuändern wäre. Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO „vorläufig erfolgt“ habe zu entfallen und die Rechtsgebühr für die Bürgschaft sei endgültig ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv **€ 24.842.399,20** (Jahreswert iHv € 1.552.649,95 x 16) mit **€ 248.423,99** (statt bisher € 246.217,80) festzusetzen.

Mit **Schriftsatz vom 20.10.2025** gab die Bf. bekannt, dass sie nunmehr den Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder *****Stb***** als Vertreter bestellt habe. Inhaltlich rügte die Bf., dass der Sachverhalt durch die Berichterstatterin - aufgrund unvollständiger Sachverhaltserhebungen schon seitens der belangten Behörde - unvollständig wiedergegeben werde und sich bei vollständiger Einbeziehung aller relevanten Sachverhaltselemente andere Rechtsfolgen ergäben würden, die bei rechtsrichtiger Beurteilung zu keiner Gebührenfestsetzung nach § 33 TP 7 (1) GebG führen könnten.

Bisher seien in diesem Verfahren ausschließlich Erwägungen nach § 17 (1) GebG („Urkundenprinzip“) getroffen worden. Dem „Urkundenprinzip“ zufolge seien für eine sich – unter Punkt 7 „Rechtsnachfolge“ – im Vertragstext befindliche Formulierung, für eine Bürgschaft, die sich vermeintlich auf das Hauptgeschäft (den Mietvertrag zwischen der Bf und der Mieterin) beziehe, eine entsprechende Gebühr nach § 33 TP 7 (1) GebG vorgeschrieben worden. Tatsächlich sei der Parteienwille viel eher einen Vorvertrag abzuschließen, der sich

nicht auf das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der Mieterin beziehe, weswegen im bisherigen Ergebnis die Vergebührung einer fiktiven Bürgschaft erfolgt ist.

Aufgrund der Konzernverflochtenheit hätten die Vertragsparteien bei objektiver Betrachtung des Sachverhaltes, ohne auf deren subjektive Interessen einzugehen, keinerlei wirtschaftliches oder sonstiges Interesse daran, das Hauptgeschäft (den Mietvertrag) durch eine Bürgschaft abzusichern. Es wäre bei lebensnaher Betrachtungsweise sehr überraschend, dass Vertragsparteien Vertragsinhalte, an denen sie kein Interesse haben, überhaupt in einen Vertrag aufnehmen möchten.

Nachdem es sich beim Gebührengesetz 1957 um ein absolutes *lex specialis* handle, treffe das Finanzamt aus Sicht der Bf eine erweiterte amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 BAO. Es wäre verfahrensrechtlich geboten gewesen, den Beschwerdeinhalt als Versuch eines „Gegenbeweises“ nach § 17 (2) GebG zu klassifizieren und Ermittlungen hinsichtlich Undeutlichkeiten im Vertragstext durchzuführen. Es wären auch Ermittlungen hinsichtlich der nach § 15 (1) GebG notwendigen Gültigkeit des angeblichen in dieser Form geschlossenen Bürgschaftsvertrags anzustellen. Aus Sicht der Partei würde der fiktive Bürgschaftsvertrag in dieser Form gegen Treu und Glauben (§ 914 AGBG) verstoßen.

Es lägen **(1) kontextspezifische Unklarheit durch Formatierungsfehler** vor:

Der in Bezug auf die gegenständlich erfolgte Gebührenfestsetzung missverständliche Satz des Mietvertrags „Die ***X Alt*** (...) haftet für alle Forderungen des Vermieters aus diesem Mietvertrag gegen die ***MIETERIN*** als Bürge und Zahler.“ befinde sich im nachrangigen Vertragsteil „Rechtsnachfolge“ unmittelbar nach dem folgenden Absatz:

„(...) Die ***MIETERIN*** hat mit ***Z*** daher bestimmte Fälle vereinbart, zu welchen ***Z*** verpflichtet bzw. berechtigt ist, selbst in diesen Mietvertrag anstelle des Mieters einzutreten, oder einen Dritten zu benennen, der in diesen Mietvertrag eintritt, wobei ***Z*** im Falle der Benennung eines Dritten für diesen als Bürge und Zahler haftet. Der Vermieter stimmt einem solchen Eintritt von ***Z***, oder einem von ***Z*** benannten Dritten in den Mietvertrag zu und wird die erforderlichen Maßnahmen unterstützen, sodass ***Z***, oder ein von ***Z*** benannter Dritter sämtliche Rechte und Pflichten des Mieters aus diesem Mietvertrag ab Eintritt in den Mietvertrag vollumfänglich übernimmt bzw. übernehmen kann. Der Vermieter ist in diesem Fall nicht berechtigt, den Mietzins zu erhöhen.“

Es sei anhand der sprachlichen Formulierung nicht deutlich auf welchen Mietvertrag sich die Bürgschaft der ***X Alt*** beziehe, da in dem Textabsatz nicht nur zwei Bürgschaften, sondern auch zwei Vertragsverhältnisse mit verschiedenen Vertragspartnern erwähnt werden. Es gäbe beim Mietvertrag des Hauptgeschäfts seitens der Vertragsparteien keine echte wirtschaftliche oder sonstige Veranlassung und auch keine Notwendigkeit, diesen Vertrag mit einer Bürgschaft abzusichern. Es sei von den Vertragsparteien auch nicht intendiert, diesen

Mietvertrag mit der verfahrensgegenständlichen Bürgschaft abzusichern und halte auch keine der Vertragsparteien gegenständlichen Vertrag geeignet um ein Bürgschaftsverhältnis auf das Hauptgeschäft zu begründen. Es gibt weiters noch „diesen Mietvertrag“, der durch den Vertragseintritt eines anderen Mieters entstehe und der unmittelbar vor der Bürgschaft genannt werde und auf das sich „diesen Vertrag“ sprachlich ebenso beziehen könnte. Es liege sogar sprachlich und inhaltlich näher, dass die Bürgschaft tatsächlich diesen Vertrag bezeichne und nicht den Vertrag des Hauptgeschäfts. Dass die Vertragsparteien mit dem inkriminierten Satz vermutlich nicht eine für sie unbedeutende und unerwünschte Bürgschaft auf das Hauptgeschäft abschließen wollten, werde noch klarer, wenn man die Formatierung der Absätze (nicht aber die Reihenfolge) geringfügig ändere und den Satz mit der inkriminierten Bürgschaft direkt anschließe, anstatt einen neuen Absatz zu setzen, wie dies offenbar irrtümlich seitens des Vertragsrichters geschehen sei und bei der Vertragsunterzeichnung nicht mehr aufgefallen sei. **Die Formulierung zur Bürgschaft sei also in der Zusammenfassung bezüglich der verbürgten Schuld jedenfalls nicht deutlich.**

(2) Kontextspezifische Unklarheit – völlig unpassende Position im Vertrag unter „VIII Sonstige Bestimmungen“ für etwaige Bürgschaft auf das Hauptgeschäft

Es sei eine Reihung der einzelnen Vertragsbestandteile nach deren Wichtigkeit für die beiden Vertragspartner in Bezug auf den abzuschließenden Vertrag vorgenommen worden. Die vom FA vergebührte „fiktive Bürgschaft“ stehe in einem äußerst nachrangigen Teil des Vertrages im Vertragsteil „VIII Sonstige Bestimmungen“ nach „6. Datenverarbeitung“ im Punkt „7. Rechtsnachfolge“. Es sei unwahrscheinlich bis undenkbar, dass zwei redliche Vertragsparteien eine Bürgschaft über das Hauptgeschäft im Ausmaß von bis zu (ohne Barwertberechnung) EUR 25 Mio in diesem Vertragsteil abschließen würden. Die Vertragsparteien hätten im Punkt „Rechtsnachfolge“ Bedingungen regeln wollen, die erst bei Eintritt eines neuen Mieters in den dann bestehenden Mietvertrag gelten sollten und nicht schon seit Beginn des Mietverhältnisses. Dies wird auch von Punkt 3.2.2. des Vertrags verdeutlicht, der den gesamten Punkt VIII.7 (wo auch die vermeintliche Bürgschaft auf das Hauptgeschäft geregelt sei) unter den Aspekt eines Mieterwechsels (Eintritt) stelle. Es sei also zusammengefasst nicht deutlich, worauf sich der inkriminierte Satz zur vergebührten Bürgschaft tatsächlich beziehe. Inhaltlich sei es also schon alleine durch die Positionierung im Vertragstext naheliegend, dass die inkriminierte Bürgschaft eine etwaige Forderung des Vermieters bei Mieterwechsel hinsichtlich der im Vertragsbestandteil unter „VII. Rückstellung des Mietgegenstandes“ erwähnten Vereinbarungen betreffe.

(3) Logische Unklarheit – Ausfertigung der Verträge an „beide Vertragsparteien“

Gegenständlicher Mietvertrag sei von einer Partei als Mieter und von der anderen Partei als Vermieter geschlossen und habe also zwei Parteien. Würde man für diesen Mietvertrag eine Bürgschaft vorsehen, käme ein weiteres Vertragsverhältnis zwischen dem Mieter und seinem

Bürgen zu Stande – dieser Vertrag hätte ebenso zwei Parteien. Nachdem aber weder der Vermieter und der Bürge und auch nicht der Mieter und der Bürge die gleiche Vertragspartei sein könnten, wären an diesem Vertrag zwangsläufig drei Parteien beteiligt. Wenn man einen Vertrag zwischen drei Parteien abschließt und jedem der Vertragsparteien ein Original geben würde, bräuchte man also drei Originale. Allerdings sei im letzten Punkt des Vertrags unter „IX. Vertragsausfertigung“ vereinbart, dass 2 Originale errichtet werden, wovon die Vertragsparteien je ein Exemplar erhalten. Die Vertragsparteien brächten hier zum Ausdruck, dass an diesem Vertrag nur zwei Parteien beteiligt und mit diesem Vertrag kein Bürgschaftsvertrag auf das Hauptgeschäft im Ausmaß von bis zu EUR 25 Mio abgeschlossen werden sollte. Es sei also zusammengefasst nicht deutlich, dass die Vertragsparteien mit diesem Vertrag auch eine dritte Partei derart unmittelbar wie vom Finanzamt angenommen und vergewährt, verpflichtet wollten.

(4) Sachliche Unklarheit – Unterschriften der Vertragsparteien

Bei Analyse des Vertrages falle schließlich bei den Unterschriften auf, dass diese nicht entsprechend mit einem Namen versehen seien. Dies sei bezüglich des Vermieters und der Mieterin unproblematisch, da diese bereits ganz zu Beginn des Vertrags klar als Vertragsparteien definiert seien, sodass diesbezüglich keine Unklarheit entstehen könne. Es bleibt allerdings mangels entsprechender Angaben vollkommen unklar mit wessen Firma der „Bürge und Zahler“ unterfertigt habe. Möglicherweise wollte der Unterschreibende mit seiner Unterschrift auch bloß eine Annahme der Bürgschaft bei Mieterwechsel implizieren, nachdem die gleiche Unterschrift überall wo es in diesem Vertrag sonst noch möglich war, gesetzt worden sei. Nachdem im Vertrag unter Punkt VIII.7 zwei Bürgschaften erwähnt sind, werde nicht deutlich, wer in welcher Funktion diesen Vertrag unterzeichnet habe und welche Bürgschaft hier überhaupt gemeint sei. Ein weiteres nicht deutliches Element des Vertrags sei, dass dieselbe Person sowohl als Vermieter, Mieter als auch als Bürge und Zahler unterzeichnet habe ohne deutlich zu machen wessen Vertretungsvollmacht gerade wahrgenommen werde. Ein ordentlicher Kaufmann würde eine derart wichtige Vereinbarung sicherlich mit seiner Firma zeichnen um den Urkundeninhalt in deren Name anzuerkennen und den Rechtsakt dadurch zu perfektionieren bzw. klar und deutlich zu machen.

- Erwägungen zum erforderlichen Ausmaß der Undeutlichkeit um den verfahrensrechtlichen Gegenbeweis erbringen zu können

Aus Sicht der Partei erfülle bereits jede einzelne der oben angeführten Punkte für sich die vom Gesetzgeber in § 17 (2) GebG gewählte Formulierung, dass „aus der Urkunde (...) [die] für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind“, in Summe seien aber jedenfalls aus der Urkunde die Umstände für die erfolgte Festsetzung der Gebühren nicht deutlich.

Inhaltlich liege in gegenständlichem Fall mindestens eine vergleichbare Unklarheit wie in VwGH 18.6.2002, 2001/16/0591 vor (Anmerkung: im dortigen Beschwerdefall war undeutlich, ob die Urkundenunterzeichnung im Inland vorgenommen wurde). Dieses konkrete Judikat werde vom BMF in den Gebührenrichtlinien als Referenzurteil zum Gegenbeweis bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit genannt. Da die verfahrensgegenständliche Urkunde ebenfalls undeutlich oder mehrdeutig sei, weil sie Aussagen enthalte, die verschiedene Deutungen zulassen, sollten sie jedenfalls einem Gegenbeweis zugänglich sein.

- Erwägungen zum Gegenbeweis

Der Gegenbeweis sei in gegenständlichem Fall aus Sicht der Partei prima facie einfach zu führen: Eine Bürgschaft, wie sie hier vergebührt wurde, sei von den Parteien nie bewusst rechtsgültig abgeschlossen worden. Die Absenz der vergebührten Bürgschaft erstrecke sich nicht nur auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern sei bis zum heutigen Tag gegeben.

Es kann für das Nicht-Vorhandensein der vergebührten fiktiven Bürgschaft über bis zu EUR 25 Mio, die in einem bemerkenswert seltsamen Kontext abgeschlossen worden wäre, mindestens ein sehr gutes Indiz angeführt werden:

Gemäß § 199 UGB seien unter Bilanz Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln, Bürgschaften, Garantien sowie sonstigen vertraglichen Haftungsverhältnissen, soweit sie nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, zu vermerken, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen. Der vermeintliche Bürge sei ein deutsches Unternehmen und gäbe es im dt. § 251 HGB eine zu § 199 UGB analoge Bestimmung. Nachdem der Verwaltungsgerichtshof traditionell dem Buchbeweis eine sehr hohe Beweiskraft einräume, sollte der fehlende Vermerk über diese Bürgschaft über den Betrag von mehreren Millionen Euro aus Sicht der Partei ein Goldstandard eines Gegenbeweises sein, der jederzeit erbracht werden könne.

Erwägungen nach § 15 (1) – Gültiger Vertragsabschluss als Voraussetzung zur Vergebührung

Gemäß § 15 (1) GebG seien Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Seit Abschaffung des § 33 TP 8 Abs 3 gelte aber ausnahmslos der Grundsatz, dass keine Gebührenpflicht bestehe, wenn das Rechtsgeschäft nicht gültig zustande gekommen sei (siehe Twardosz, GebG⁷, Rz 1 zu § 15 GebG). Es wäre also aus Sicht der Bf im Detail zu klären, ob die vergebührte Bürgschaft überhaupt gültig zustandegekommen wäre. Eine mögliche Ungültigkeit könnte sich hier aus der offenbar fehlenden Unterschrift des Hauptschuldners/Bürgen oder beider Vertragsparteien ergeben, da sich aus dem vorliegenden Vertrag nicht zweifelsfrei ergäbe für wen eigentlich unterschrieben wurde. Eine fehlende Annahme liege zB nur vor, wenn man – wohl ohne dies schlüssig begründen zu können - die

Unterschrift als jene des Bürgen klassifiziere, es könnte sich dabei aber ebenso um die Unterschrift des Gläubigers oder des Hauptschuldners handeln, nachdem die gleiche Unterschrift bei allen beteiligten Vertragsparteien aufscheine.

Ein weiterer Grund für ein etwaiges Nicht-Zustandekommen und damit gegen eine Gebührenpflicht der vergebührten fiktiven Bürgschaft wäre eine Nichtigkeit wg. eines Verstoßes gegen Treu und Glauben gemäß § 914 ABGB aufgrund der missverständlichen Formulierung und der absolut unpassenden Positionierung im logisch aufgebauten Vertragstext, die die andere Partei an dieser Stelle unmöglich hätte erwarten können. Nachdem die Vertragsparteien nach ihrem Verständnis allerdings keine Bürgschaft, so wie sie vergebührt wurde, abgeschlossen hätten, könne diese fiktive Bürgschaft nicht formell als nichtig erklärt werden. Nachdem eine solche echte Nichtigerklärung aber verfahrensrechtlich nicht notwendig sei, wäre es bereits ausreichend zu erkennen, dass ein zivilrechtlicher Anspruch darauf durchgesetzt werden könnte um die Ungültigkeit des Rechtsgeschäfts in gebührenrechtlicher Hinsicht festzustellen.

Zusammengefasst brachte die Bf vor, dass der gegenständliche Vertrag in Bezug auf die vorgenommene Vergebührung einer „fiktiven Bürgschaft“ mehr als ausreichend nicht deutlich sei, weswegen ein Gegenbeweis erbracht werden könne.

Als Gegenbeweis bot die Bf. „den Goldstandard eines Buchnachweises“ an, sie könne aber auch andere Indizien herbeischaffen, sobald klar sei, welchen Beweismitteln eine hohe Aussagekraft zugebilligt werde.

„Alternativ oder ergänzend“ dazu brachte die Bf. vor, dass die „vergebührte fiktive Bürgschaft“ in der von der Behörde angenommenen Form „entweder ungültig und/oder nichtig“ wäre und schon allein deswegen dafür keine Gebührenfestsetzung möglich sein könne.

Am **22.10.2025** wurde die Stellungnahme der Bf. ans FAÖ weitergeleitet.

Mit Schriftsatz vom **9.2.2026** nahm die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung blieb davon unberührt.

Mündliche Verhandlung

An der am **17.2.2026** durchgeführten mündlichen Verhandlung nahm für die Bf. ***Stb*** (kurz Stb) teil.

Nach Vortrag der Sache und Bericht über den bisherigen Verfahrensablauf und des Sachverhaltes unter Hinweis auf die den Verfahrensparteien ausgehändigte Beilage ./1 zur Niederschrift wurde die Frage der Richterin, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, wie folgt beantwortet:

*„Stb: Ich lege die Jahresabschlüsse der „***X***“ für die Jahre 2020 – 2024 vor. Daraus ist ersichtlich, dass keine Bürgschaft ausgewiesen wird und das auch der Wirtschaftsprüfer keine Bürgschaft erkannt hat, dem der hier gegenständliche Vertrag vorgelegen sein müsste.*

FA: Wir verweisen auf das bisher ausgeführte.“

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzen:

„Stb: Es gibt nichts zu Ergänzen.

FA: Wir schließen uns den Ausführungen des BFG des Beschlusses vom 22.08.2025 an. Wir sehen keine Undeutlichkeit im Urkundeninhalt.“

Nach dem festgehalten wurde, dass die Parteien keine weiteren Fragen und Beweisanträge stellen, beantragte der Behördenvertreter die Abweisung der Beschwerde.

Der Vertreter der Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde und Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die Richterin verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am **28.09.2020** haben die *****Bf1***** als Vermieterin (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder Vermieterin) und die *****MIETERIN***** als Mieterin (kurz Mieterin) einen Mietvertrag über auf der *****GSTNR/KG***** im Bau befindliche Gebäude (Lagerhallen samt Außen- und Verkehrsflächen) durch Unterzeichnung der entsprechenden Vertragsurkunde abgeschlossen.

Die Vermieterin und die Mieterin sind indirekt gesellschaftsrechtlich mit der *****X neu***** - kurz: *****X*****, vormals *****X alt1***** verbunden. Die *****X***** ist die Alleingesellschafterin der *****TOCHTER***** („Tochter“). Die „Tochter“ ist einerseits die Alleingesellschafterin der Komplementärin der Mieterin und zugleich die Kommanditistin der Mieterin. Weiters ist die „Tochter“ die Kommanditistin der Vermieterin und zu 25,1% an der *****Y*****, der Komplementärin der Vermieterin, beteiligt (siehe die nachstehende Skizze)

[...]

Aufgrund des Konzernverhältnisses stehen der ***X*** als „Großmutter“ indirekt Anordnungs- und Weisungsrechte gegenüber der Mieterin zu.

Die über den Mietvertrag vom 28.09.2020 errichtete Vertragsurkunde wurde neben der Bf. als Vermieterin zweimal durch Herrn ***GESCHÄFTSFÜHRER***, einmal mit dem Beisatz „Mieterin“ und einmal mit dem Beisatz „Bürge und Zahler“ unterzeichnet.

In einem undatierten Nachtrag zum Mietvertrag vom 28.09.2020 wurden einleitend die Vertragsparteien wie folgt angegeben:

[...]

Abbildung 1

Die Unterzeichnung des Nachtrages erfolgte wiederum mehrfach durch Herrn ***GESCHÄFTSFÜHRER***, wobei diesmal die Firmennamen und die Firmenstempel sowohl der „***X neu***“ als auch der „***X alt1***“ (deren Firmenwortlaut seit 15.12.2020 ***X neu*** lautet, kurz: ***X***) bei den Unterschriften beigelegt wurden (siehe dazu die nachstehende Gestaltung des Unterschriftsblocks):

[...]

In diesem Nachtrag wurde als weitere aufschiebende Bedingung die rechtskräftige Erteilung einer Baubewilligung vereinbart und dazu festgehalten, dass diese Bewilligungen am 14.10.2020 bzw 15.10.2020 erteilt worden und am 6.11.2020 in Rechtskraft erwachsen sind, sodass der Vertrag am 6.11.2020 rechtswirksam geworden ist.

Punkt VIII.7 des Vertrages mit der Überschrift „**Rechtsnachfolge**“ enthält folgende Vereinbarungen (Anmerkungen und Hervorhebungen durch das BFG):

„Die Mieterin hat das Recht, den Mietvertrag an Konzerngesellschaften, zu übertragen, wobei der Vermieter hierbei nicht schlechter gestellt werden darf. Die Mieterin kann zudem den gesamten Mietgegenstand oder Teile desselben entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen untervermieten, sofern der Vermieter hierzu vorab seine schriftliche Zustimmung erteilt. Der Vermieter kann seine Zustimmung jedoch nur aus wichtigem Grund versagen.

*Die ***MIETERIN*** (Anm: Mieterin) hat mit der ***Z*** ***1*** GmbH („***Z***“) einen Dienstleistungsvertrag mit einer Regellaufzeit von 11 Jahren abgeschlossen, und zur Erfüllung dieses Dienstleistungsvertrages ist die durchgängige Anmietung des Mietobjektes erforderlich. Die ***MIETERIN*** (Anm: Mieterin) hat mit ***Z*** daher bestimmte Fälle vereinbart, zu welchen ***Z*** verpflichtet bzw. berechtigt ist, selbst in diesen Mietvertrag anstelle des Mieters einzutreten, oder einen*

Dritten zu benennen, der in diesen Mietvertrag eintritt, wobei *****Z***** im Falle der Benennung eines Dritten für diesen als Bürge und Zahler haftet. Der Vermieter stimmt einem solchen Eintritt von *****Z*****, oder einem von *****Z***** benannten Dritten in den Mietvertrag zu und wird die erforderlichen Maßnahmen unterstützen, sodass *****Z*****, oder ein von *****Z***** benannter Dritter sämtliche Rechte und Pflichten des Mieters aus diesem Mietvertrag ab Eintritt in den Mietvertrag vollumfänglich übernimmt bzw. übernehmen kann. Der Vermieter ist in diesem Fall nicht berechtigt, den Mietzins zu erhöhen.

Die ***X Alt***** mit Sitz in *****ADRESSE*****, Deutschland, eingetragen unter *****HRA***** ("Bürge und Zahler") haftet für alle Forderungen des Vermieters aus diesem Mietvertrag gegen die *****MIETERIN***** als Bürge und Zahler.**

Der Vermieter verpflichtet sich im Falle der Veräußerung der Liegenschaft oder einzelner Teile oder einzelner Liegenschaftsteile, sämtliche Verpflichtungen aus diesem Vertrag (insbesondere diese Überbindungsverpflichtung selbst) gegenüber der Mieterin an den Erwerber und dessen Rechtsnachfolger so zu überbinden, dass die Mieterin zur Geltendmachung ihrer Ansprüche aufgrund des abzuschließenden Mietvertrags direkt gegenüber dem Erwerber und dessen Rechtsnachfolger berechtigt ist (echter Vertrag zugunsten Dritter gemäß § 881 Abs. 2 ABGB).

Zur Sicherstellung dieser Verpflichtung wird das Bestandsrecht auf Antrag der Mieterin zugunsten der Mieterin gemäß den Bestimmungen dieses Mietvertrages grundbücherlich eingetragen. Nach Herstellung des Grundbuchsstandes werden die Parteien eine gesonderte Aufsandungserklärung unterfertigen und mit den entsprechenden Daten vervollständigen, sodass eine **Verbücherung des Bestandsvertrages für die Vertragslaufzeit (16 Jahre)** erfolgen kann. Die grundbücherliche Anmerkung des Bestandsrechtes geht allfällig notwendigen Pfandrechten und Dienstbarkeiten nach.

Zu diesem Zweck erteilt der Vermieter hiermit seine ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass auf Antrag der Mieterin und aufgrund dieses Vertrages, jedoch nicht auf seine Kosten, im gemäß den Bestimmungen dieses Lastenblatt der Liegenschaft das Bestandsrecht bis zum gemäß den Bestimmungen dieses Mietvertrages zugunsten der *****MIETERIN*****, *****FN*****, eingetragen werde.

Vermieter und Mieterin verpflichten sich, sämtliche aus diesem Vertrag entspringenden wechselseitigen Rechte und Pflichten auf ihre/n jeweiligen Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger zu überbinden, dies mit der Pflicht zur Weiterüberbindung

Durch die Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch Herrn *****GESCHÄTSFÜHRER***** als das zur Vertretung der *****X***** befugte Organ oberhalb der Wortfolge „Bürge und Zahler“

(zusätzlich zu seiner Unterschrift oberhalb des Wortes „Mieter“) und der Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch die Bf. (als Vermieterin) kam der Bürgschaftsvertrag zwischen der ***X*** als Verpflichtete und der Bf. als Berechtigte zustande.

Zur **Vertragsdauer** enthält der Vertrag in **Punkt III.** folgende Vereinbarungen:

„1.1. Das Mietverhältnis steht unter der aufschiebenden Bedingung des Erwerbes der notwendigen Liegenschaften durch die Vermieterin. Der Erwerb wird der Mieterin nach erfolgter Unterzeichnung der notwendigen Verträge schriftlich mitgeteilt. Das Vertragsverhältnis beginnt mit vertragsgemäßer Übergabe (gemäß IV), welche voraussichtlich am 01.10.2021 sein wird, und wird auf bestimmte Zeit abgeschlossen und endet am 30.09.2031. Die Übergabe und somit der Beginn wird dem Mieter 4 Monate im Vorhinein bekannt gegeben.

...

1.5 Jeder Vertragsteil hat das Recht, diesen Vertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten zu kündigen („ordentliche Kündigung“).

1.6. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass das Mietverhältnis vom Vermieter (sowie dessen Rechtsnachfolgern) nur bei Vorliegen wichtiger Gründe iSd § 30 MRG („Kündigungsbeschränkungen“) aufgekündigt werden kann.

1.7. Die Parteien verzichten für den Zeitraum von 10 Jahren ab Mietbeginn (sowie die Zeit davor) auf ihr ordentliches Kündigungsrecht. Eine Erklärung der ordentlichen Kündigung während des Kündigungsverzichtszeitraums ist unzulässig. Das Mietverhältnis endet mit Zeitablauf. Der Kündigungsverzicht bindet eine Nachmieterin im Falle eines Eintritts gemäß Punkt VIII. 7. nur insofern, als diese eine allfällige Restlaufzeit gegen sich gelten lassen muss. Nach Ablauf einer solchen allfälligen Restlaufzeit ist die Nachmieterin zur ordentlichen Kündigung berechtigt.

1.8. Die Mieterin hat das einseitige Recht eine weitere Vertragsverlängerung für den befristeten Zeitraum von 3 Jahren herbeizuführen. Diese Option ist als Kündigungsverzicht zu verstehen. Um von diesem Recht Gebrauch machen zu können, hat die Mieterin den Vermieter hiervon mindestens 12 Monate vor Ablauf des Kündigungsverzichtszeitraums gemäß Punkt III. 1.7. schriftlich in Kenntnis zu setzen. Die Vermieterin nimmt dieses Recht der Mieterin ausdrücklich an und hat kein Widerspruchsrecht.

1.9. Nach Ablauf der ersten Verlängerung gemäß Punkt III. 1.8. hat die Mieterin das Recht einer weiteren Verlängerung für weitere 3 Jahre (36 Monate) zu begehren. Um von diesem Recht Gebrauch machen zu können, hat die Mieterin den Vermieter hiervon

mindestens 12 Monate vor Ablauf des Kündigungsverzichtszeitraums gemäß Punkt III. 1.8. schriftlich in Kenntnis zu setzen. Auch in diesem Fall verzichtet die Mieterin auf ihr Kündigungsrecht für die Verlängerungsdauer. Auch diese Option nimmt die Vermieterin ausdrücklich an und hat kein Widerspruchsrecht.

1.10. Die Rechte der Vertragsparteien zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses gemäß den §§ 1117 und 1118 ABGB bleiben darüber hinaus unberührt.

...

1.12. Der Vermieter ist berechtigt, das Mietverhältnis vorzeitig bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zu beenden. Als wichtiger Grund, der den Vermieter zur sofortigen Kündigung des Mietvertrages berechtigt, gelten insbesondere:

- Nichtbezahlen des Mietzinses trotz Mahnung und fruchtlosem Verstreichen einer angemessenen Nachfrist (von zumindest 30 Tagen)*
- erheblicher nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes und/oder Verstoß gegen den Verwendungszweck laut Punkt I. 1.6. und die Mieterin der diesbezüglichen schriftlichen Aufforderung, den konkret zu bezeichnenden nachteiligen Gebrauch und/oder den Verstoß gegen den Verwendungszweck innerhalb von 30 Tagen einzustellen, nicht gehörig nachkommt*
- der Mieter gegen Punkt VIII. 7. (Untervermietung, Weitergabe) verstößt*
- die Einlagerung gefährlicher - insbesondere leicht entzündlicher Sachen - im Sinne des Punktes IV. 1.5. - wenn diese trotz Aufforderung durch den Vermieter nicht unverzüglich entfernt werden oder die behördliche Genehmigung nicht unverzüglich vorgelegt wird*
- Vorliegen der Gründe des § 1118 ABGB*

1.13. Gleichermaßen ist die Mieterin berechtigt, das Mietverhältnis vorzeitig bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zu beenden. Als wichtiger Grund, der die Mieterin zur sofortigen Kündigung des Mietvertrages berechtigt, gelten insbesondere, wenn

- behördliche Bewilligungen (dies betrifft nur die Baubewilligung, nicht aber alle anderen Genehmigungen) nicht erteilt oder entzogen werden;*
- der Vermieter trotz Setzung einer zumindest 6-wöchigen Nachfrist, seiner Erhaltungs-, Wartungs- und/oder Instandhaltungspflicht betreffend einen gravierenden, die vertragsgemäße Nutzung wesentlich beeinträchtigenden Mangels/Schadens nicht oder nicht gehörig nachkommt;*
- der Vermieter sonst eine schwerwiegende Vertragsverletzung zu verantworten hat und trotz schriftlicher Aufforderung, die konkret zu bezeichnende Vertragsverletzung innerhalb von 30 Tagen einzustellen, diese Vertragsbestimmung weiterhin verletzt.*

1.14. Bei Vorliegen einer der hier angeführten Auflösungsgründe kann der Vertrag vom jeweils Berechtigten für aufgelöst erklärt werden. In diesem Fall hat die Mieterin den Mietgegenstand binnen angemessener, mindestens aber 4-wöchiger Frist zu räumen.

Erfolgt die Auflösung des Mietvertrages vor Ablauf von 10 Jahren und aus Gründen, die der Vermieter oder Mieter zu vertreten hat, steht der jeweils anderen Vertragspartei (der Vermieterin die Miete samt Nebenkosten bis zum Ablauf des Kündigungsverzichtes und der Mieterin der Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen und Investitionen - jeweils anteilig für die Restlaufzeit) der Ersatz der jeweiligen hier genannte Positionen zu. Zahlungen etwaiger Nachmieter muss sich der Vermieter für die Dauer der Restlaufzeit anrechnen lassen, wobei der Vermieter einen Nachmieter nicht ohne wichtigen Grund ablehnen darf.

Der **Mietzins** setzt sich nach den in **Punkt II.1** des Vertrages getroffenen Vereinbarungen zusammen aus:

- a) dem vereinbarten Hauptmietzins,
- b) dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil an Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Kosten für besondere Aufwendungen für Gemeinschaftsanlagen (gem. Punkt H.3.),
- c) der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe, berechnet von allen Mietzinsbestandteilen der lit a. bis b.

Die Höhe des Hauptmietzinses wurde im Punkt II.1.1. des Vertrages mit insgesamt netto € **84.401,37 pro Monat** festgehalten, wobei die endgültige Höhe des Mietzinses von der endgültigen Festlegung der vermieteten Flächen aufgrund eines Vermessungsprotokolls spätestens zum Zeitpunkt der Übergabe abhängig gemacht wurde.

Punkt II.1.3 sieht fünf mietfreie Monate ab Übergabe für die Fläche X2 - dies maximal bis zum Zeitpunkt des Beginns des Outbound Betriebes, auf der betreffenden Fläche X2 vor. Der Nachlass bezieht sich nur auf den Hauptmietzins, nicht jedoch auf die Betriebskosten. Endet das Mietverhältnis vor Ablauf von 10 Jahren aus Gründen, die die Mieterin zu vertreten hat, hat die Mieterin die Monate der von der Vermieterin gewährten Mietfreistellung an die Vermieterin (zuzüglich Wertsicherung nach VPI 2015) nachzuzahlen. Die Mieterin kann jedoch die Nachzahlung abwenden, indem die Mieterin bei der vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses den Mietzins an die Vermieterin voll bezahlt.

Punkt 4. des Vertrages definiert die von der Mieterin zu bezahlenden Betriebskosten und von ihr zu tragenden „besonderen Aufwendungen“ und enthält dazu eine Aufstellung mit folgendem Inhalt:

Bezeichnung	Mietansatz/ m²/Stk.	Fläche (m²) / Anzahl (Stk.)	Betrag netto	USt.	End-Betrag
Hauptmietzins X1	€ 5,35	7.121,00 m²	€ 38.097,35	€ 7.619,47	€ 45.716,82
Hauptmietzins X2	€ 5,15	5.881,00 m²	€ 30.287,15	€ 6.057,43	€ 36.344,58
Hauptmietzins X3	€ 3,95	1.307,00 m²	€ 5.162,65	€ 1.032,53	€ 6.195,18
Hauptmietzins X4	€ 6,94	667,00 m²	€ 4.628,98	€ 925,80	€ 5.554,78
Hauptmietzins X5	€ 1,39	3.060,00 m²	€ 4.253,40	€ 850,68	€ 5.104,08
Hauptmietzins X6	€ 1,92	277,00 m²	€ 531,84	€ 106,37	€ 638,21
Hauptmietzins PKWStellplätze	€ 45,00	32	€ 1.440,00	€ 288,00	€ 1.728,00
Summe Hauptmietzins			€ 84.401,37	€ 16.880,27	€ 101.281,64
Betriebskostenkonto (für X1-X4)	€ 1,50	14.976,00 m²	€ 22.464,00	€ 4.492,80	€ 26.956,80
Gesamtsumme			€ 106.865,37	€ 21.373,07	€ 128.238,44

Punkt II.5.1 des Vertrages sieht vor, dass die Mieterin bei Übergabe / Abnahme des Logistikzentrums zur Sicherstellung für alle Ansprüche der Vermieterin aus diesem Vertrag eine Kautions in der Höhe von 3 Bruttomonatsmieten (gesamt sohin EUR 303.845,00) in Form einer Bankgarantie erlegt.

Nach **Punkt II.5.2.** ist die Vermieterin berechtigt, sich aus dieser Kautions hinsichtlich aller Forderungen aus oder in Zusammenhang mit diesem Vertrag und dessen Auflösung, die die Mieterin bei Fälligkeit nicht erfüllt, einschließlich der Zinsen und Kosten anwaltlicher Mahnung sowie gerichtlicher Geltendmachung, zu befriedigen.

Nach **Punkt II.5.3.** entbindet die Hingabe der Kautions die Mieterin nicht von ihren Vertragspflichten.

Das tatsächlich auf Grund des Mietvertrages vom 28.9.2020 im Zeitraum **10/2021 -06/2025** bezahlte Entgelt (endgültiger Hauptmietzins nach Vermessung, Betriebskosten, Versicherung laut Pkt. 3.1.6 des Vertrages, weiterverrechnete Erhaltungs/Instandhaltungskosten laut. Punkt VI. des Vertrages) betrug **insgesamt € 5.645.894,89** (siehe die von der Bf. am 23.6.2025 vorgelegte Aufstellung). In den Monaten 10/2021 – 12/2021 betrug das Entgelt auf Grund der in Punkt II.1.3 getroffenen Vereinbarung monatlich € 70.540,00 (ergibt insgesamt € 211.620,00), im Zeitraum 01/2022 – 6/2025 (dh für 3,5 Jahre) insgesamt € 5.434.274,00, somit **durchschnittlich € 1.552.649,95 pro Jahr.**

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung.

Unstrittig ist sowohl der Inhalt der Vertragsurkunde als auch die Tatsache, dass die Vertragsurkunde neben der Bf. als Vermieterin mehrfach von Herrn *****GESCHÄFTSFÜHRER***** unterzeichnet wurde, und zwar einmal ausdrücklich mit dem Beisatz „Mieterin“ und einmal mit dem Beisatz „Bürge und Zahler“. Durch die im Nachtrag zusätzliche Beisetzung der Firmennamen und der Firmenstempel bei der jeweiligen Unterschrift sowie der in der

Einleitung ausdrücklichen Bezeichnung der ***X alt1*** (nunmehr ***X neu*** kurz ***X***) als „Bürge und Zahler“ besteht für die erkennende Richterin kein Zweifel darüber, für welche juristische Person und in welcher Eigenschaft die Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch Herrn ***GESCHÄTSFÜHRER*** erfolgte. Die Form der Unterzeichnung der Urkunden wurde bei der mündlichen Verhandlung von der Richterin bei Darstellung des Sachverhaltes vorgehalten (siehe dazu die in die Beilage./1 zur Niederschrift enthaltene bildliche Darstellung des Unterschriftenblockes) und wurde dem vom steuerlichen Vertreter der Bf. nichts entgegen gehalten.

Als einziges Beweismittel zum Vorbringen, dass von der ***X*** keine gültige Bürgschaftserklärung zugunsten der Bf. als Vermieterin abgegeben worden sei, legte der steuerliche Vertreter der Bf. bei der mündlichen Verhandlung Jahresabschlüsse der ***X*** vor und führte dazu aus, dass der Wirtschaftsprüfer keine Bürgschaft erkannt habe, dem der hier gegenständliche Vertrag vorgelegen sein „*müsste*“. Durch diese Angabe wurde nicht einmal die Behauptung aufgestellt, dass der die Jahresabschlüsse der ***X*** bestätigende Wirtschaftsprüfer die gegenständliche Vertragsurkunde kannte. Die Nichterwähnung der Bürgschaft in den Jahresabschlüssen ist beispielsweise auch dadurch erklärbar, dass die ***X*** auf Grund des Konzernverhältnisses in der Bürgschaft kein besonderes wirtschaftliches Risiko – wie von der Bf. mehrfach vorgebracht – erblickte und deshalb keine Erwähnung der – bisher nicht schlagend gewordenen - Bürgschaft in ihren Jahresabschlüssen veranlasste.

Die Bf. hat lediglich pauschal erklärt, dass wirtschaftlich keine Notwendigkeit für eine Bürgschaft bestanden habe. Eine nachvollziehbare Erklärung, weshalb dennoch die gegenständliche Vertragsurkunde und der Nachtrag mit dem Beisatz „Bürge und Zahler“ unterzeichnet wurde, wurde im gesamten Verfahren nicht erstattet.

Unterfertigt jemand eine ihm vorgelegte Urkunde „ungelesen“, macht er grundsätzlich den durch seine Unterschrift gedeckten Text selbst dann zum Inhalt seiner Erklärung, wenn er den Text nicht gekannt hat (vgl. OGH 11.11.2010, 3 Ob 194/10s). Die Bf. brachte nicht einmal vor, dass die Vertragsparteien den Urkundentext nicht gelesen hätten, sondern zeigte bloß eine „unpassende Position“ der Bürgschaft auf. Auch die Anzahl der Ausfertigungen sagt nichts über die Gültigkeit von Rechtsgeschäften aus.

Die erkennende Richterin geht daher davon aus, dass die von den Vertragsparteien durch Unterzeichnung der Urkunde abgegebenen Erklärungen dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entsprechen und der Bürgschaftsvertrag gültig zustande gekommen ist.

Bei der Vorschrift des § 17 Abs 2 GebG handelt es sich um Sonderverfahrensrecht, das die allgemeinen Vorschriften der BAO über die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde überlagert und eigene Beweisregeln aufstellt. Die Regelung führt zu Verschiebungen der Beweislast und nicht zu einer endgültigen Gebührenbelastung: Dem Gebührenschuldner steht

es frei, den Gegenbeweis zu erbringen oder dies zu unterlassen (vgl. dazu VfGH Prüfungsbeschluss vom 2.10.2005, B 774/04 sowie VfGH 20.6.2006, G 1/06).

Es ist daher selbst bei Vorliegen eines undeutlichen Urkundeninhaltes nicht Aufgabe der Abgabenbehörde – und auch nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes – Ermittlungen darüber durchzuführen, ob allenfalls etwas anders, als aus dem Inhalt der Urkunde abzuleiten ist, von den Vertragspartien gewollt war. Im Punkt VIII wird mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass die *****X***** für alle Forderungen des Vermieters – somit der Bf. – „aus diesem Mietvertrag als Bürge und Zahler haftet“ und wird deshalb davon ausgegangen, dass mit der Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch Herrn *****GESCHÄTSFÜHRER***** als das zur Vertretung der *****X***** befugte Organ oberhalb der Wortfolge „Bürge und Zahler“ (zusätzlich zu seiner Unterschrift oberhalb des Wortes „Mieter“) und der Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch die Bf. (als Vermieterin) ein Bürgschaftsvertrag zwischen der *****X***** als Verpflichtete und der Bf. als Berechtigte zustande kam.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

§ 17 GebG 1957 lautet wie folgt:

"(1) Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

(3) Der Umstand, daß die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.

(4) Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluß, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

(5) Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf."

§ 19 GebG 1957 lautet wie folgt

"Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte sind gebührenbefreit, wenn das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt; für Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zu Darlehens-, Kredit-, Haftungs- und Garantiekreditverträgen sowie zu den im Rahmen des Factoringgeschäftes (§ 1 Abs. 1 Z 16 BWG) getroffenen Vereinbarungen über die Gewährung eines Rahmens für die Inanspruchnahme von Anzahlungen gilt § 20 Z 5."

Nach **§ 26 GebG 1957** gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1957** unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen einer Gebühr mit 1.v.H.

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957** sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Gemäß **§ 33 TP 7 Abs. 1 GebG 1957** unterliegen Bürgschaftserklärungen mit 1 v.H. nach dem Wert der verbürgten Verbindlichkeit einer Rechtsgebühr; der Bürgschaftserklärung steht die Erklärung gleich, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft (§ 1347 ABGB).

§ 1346 ABGB bestimmt:

"(1) Wer sich zur Befriedigung des Gläubigers auf den Fall verpflichtet, dass der erste Schuldner die Verbindlichkeit nicht erfülle, wird ein Bürge, und das zwischen ihm und dem Gläubiger getroffene Übereinkommen ein Bürgschaftsvertrag genannt. Hier bleibt der erste Schuldner noch immer der Hauptschuldner, und der Bürge kommt nur als Nachschuldner hinzu.

(2) Zur Gültigkeit des Bürgschaftsvertrages ist erforderlich, dass die Verpflichtungserklärung des Bürgen schriftlich abgegeben wird."

§ 1347 ABGB bestimmt:

"Wenn jemand, ohne die den Bürgen zustatten kommende Bedingung, einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft, so entsteht eine Gemeinschaft mehrerer Mitschuldner, deren rechtliche Folgen nach den in dem Hauptstücke von Verträgen überhaupt gegebenen Vorschriften zu beurteilen sind (§§ 888-896).

Zustandekommen des Rechtsgeschäftes - Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG

Der Gebühr unterliegt nicht die Urkunde, sondern das Rechtsgeschäft (VwGH 20.8.1996, 95/16/0332,0333). Die Beurkundung des Rechtsgeschäftes ist lediglich eine Bedingung für die Gebührenpflicht. Abgesehen von der Urkundenerrichtung muss somit das Rechtsgeschäft, um eine Gebührenpflicht nach § 15 Abs. 1 GebG auszulösen, gültig zustande gekommen sein, wobei die Frage des gültigen Zustandekommens ausschließlich zivilrechtlich und nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu lösen ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 3 und Rz 16 zu § 15 und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

Der Beweis, dass ein beurkundetes Rechtsgeschäft nicht zustande gekommen ist, kann bis zur Rechtskraft des betreffenden Gebührenbescheides geführt werden; die Beweislast trifft die Partei, die den gültigen Abschluss des Rechtsgeschäftes bestreitet (vgl. VwGH 1.2.1977, 0747/76). Ein derartiger Beweis wurde von der Bf. nicht erbracht (siehe dazu die Ausführungen bei der Beweiswürdigung).

Für die Gültigkeit eines Rechtsgeschäftes ist die Beisetzung eines Datums in der bezüglichen Urkunde nicht erforderlich (vgl. VwGH 17.2.1992, 91/15/0087). Ebenso ist das Beifügen einer Firmenstampiglie neben der Unterschrift keine Voraussetzung für die Gültigkeit, wenn wie hier durch den Vertragstext klar ist, für welche juristische Person die Unterzeichnung erfolgte (siehe dazu auch die Ausführungen bei der Beweiswürdigung).

Unterfertigt jemand eine ihm vorgelegte Urkunde „ungelesen“, macht er grundsätzlich den durch seine Unterschrift gedeckten Text selbst dann zum Inhalt seiner Erklärung, wenn er den Text nicht gekannt hat (vgl. OGH 11.11.2010, 3 Ob 194/10s).

Durch die mehrfache Unterfertigung der Vertragsurkunde durch Herrn ***GESCHÄTSFÜHRER*** für die ***X*** (neben der Vermieterin und der Mieterin) „als Bürge und Zahler“ wurde der Vertragstext zum Inhalt der rechtsgeschäftlichen Erklärungen, selbst wenn die Urkunde ungelesen unterschrieben worden wäre. Von der Bf. wurde nicht einmal konkret behauptet, dass eine vom unterzeichneten Vertragstext abweichende Vorstellung vom Inhalt vorgelegen wäre. Die Urkunde wurde nicht nur am Ende unterzeichnet, sondern wurde jeder einzelnen Seite (und somit auch die Seite 14 mit dem hier strittigen Vertragspunkt VIII.7) ua von ***GESCHÄTSFÜHRER*** unterzeichnet.

Es ist kein Anhaltspunkt dafür vorhanden, dass für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes die Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten erforderlich gewesen wäre. Die im Nachtrag als aufschiebende Bedingung genannte Erteilung einer Baubewilligung – die bei Unterzeichnung des Nachtrages bereits vorlag – stellt bloß eine von den Vertragsparteien beigesetzte Bedingung dar, die auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG keinen Einfluss auf das Entstehen der Gebührenschuld hat (vgl. dazu dazu VwGH 28.2.2007, 2005/16/0142).

Dem Argument, dass die Bürgschaft wirtschaftlich nicht „notwendig“ gewesen wäre, ist zu entgegen, dass das Gebührengesetz die Abgabepflicht keineswegs an den wirtschaftlichen Erfolg des in einer Urkunde bezeugten Rechtsgeschäftes anknüpft (vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71), sondern kommt es für die Rechtsgebühren nur auf das beurkundete Rechtsgeschäft und nicht darauf an, ob dieses Rechtsgeschäft aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wird (vgl. VwGH 18.8.1994, 94/16/0044).

Auch der Einwand der Bf., dass die Bürgschaft erst für den Fall des Eintritts eines „anderen Mieters“ (statt der ***MIETERIN***) in den Mietvertrag gedacht gewesen sei, hätte nichts an der Gebührenpflicht geändert. Auch eine derartige Bedingung hätte auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG keinen Einfluss auf das Entstehen der Gebührenschuld. Auch eine Übernahme der Bürgschaft durch die ***X*** für die Forderungen der Bf. als Vermieterin gegenüber einer „anderen Mieterin“ aus dem gegenständlichen Mietvertrag wäre nach § 33 TP 7 GebG ausgehend vom Wert der besicherten Forderungen (Forderungen der Bf. aus dem Mietvertrag) zu vergebühren.

Zum Einwand, dass der Vertrag nichtig sei und gegen Treu und Glauben verstoße, ist darauf zu verweisen, dass es strittig ist, ob eine Vertragsaufhebung oder Vertragsanpassung auf Grund einer erfolgreichen Irrtumsanfechtung überhaupt einen Einfluss auf die bereits entstandene Gebührenschuld hat. Selbst der einem Kontrahenten bei einem Vertragsabschluss unterlaufene Irrtum im Sinne des § 871 ABGB hat nach der Lehre und Rechtsprechung nicht ex lege die Nichtigkeit, sondern nur die Anfechtbarkeit des Vertrages zur Folge. Es bliebe selbst in diesem Fall dem Irrrenden überlassen, die Anfechtung geltend zu machen und somit, ob das

Rechtsgeschäft aufrechterhalten wird (vgl. BFG 8.1.2016, 7100300/2011 unter Hinweis auf OGH 15.01.1981, 7Ob67/80).

Selbst eine nachträgliche gemeinsame „Feststellung“ der Parteien, einen Vertrag ex tunc oder ex nunc als nicht gültig ansehen zu wollen - die hier gar nicht vorliegt - , würde bloß eine „Stornierung“ des Vertrages darstellen, die aber für die Beurteilung der Gebührenpflicht ohne Bedeutung ist, da gemäß § 17 Abs 5 GebG ua die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben (vgl. VwGH 7.12.1976, 2359/76).

Unter „Aufhebung“ iSv § 17 Abs 5 GebG wird in der Praxis nicht nur die einvernehmliche Stornierung, sondern zB auch eine erfolgreiche Anfechtung wegen Irrtums oder ein Rücktritt vom Vertrag im Rahmen des Gewährleistungsrechtes verstanden. Hierbei macht es keinen Unterschied, ob die Aufhebung des Rechtsgeschäftes mit Wirkung ex nunc oder (wie etwa bei der Irrtumsanfechtung) ex tunc erfolgt. In beiden Fällen gilt die Anordnung des § 17 Abs 5 GebG, dass die Aufhebung des Rechtsgeschäftes die entstandene Gebührenschuld nicht aufhebt. Durch Unterfertigen einer Urkunde wird grundsätzlich der durch die Unterschrift gedeckte Text Inhalt der Erklärung; dies gilt auch dann, wenn der Unterzeichner die Urkunde nicht gelesen oder nicht verstanden hat. Weicht der Inhalt der Urkunde von der Vorstellung des Unterfertigenden ab, ist zu unterscheiden: Hatte der Unterschreibende eine konkrete, abweichende Vorstellung von ihrem Inhalt, nahm er zB an, in der Urkunde stehe das mündlich (anders) Vereinbarte, liegt Erklärungsirrtum vor; bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen kann angefochten werden. Hatte der Unterfertigende dagegen keine genaue Vorstellung vom Inhalt des Schriftstücks, nahm er vielmehr den fremdbestimmten Inhalt bewusst in Kauf, ist ihm die Anfechtung grundsätzlich verwehrt (vgl. dazu BFG 07.07.2016, RV/7102733/2013 mit weiteren Literaturhinweisen).

Im gegenständlichen Fall ist es jedenfalls zu keiner gerichtlichen Anfechtung des Vertrages gekommen. Auch eine außergerichtliche Anfechtung des Bürgschaftsvertrages wurde im gesamten Verfahren nicht einmal behauptet und wurde vom Bf. nicht konkret dargelegt, welche vom Vertragstext abweichenden Vorstellungen die Vertragsparteien bei Unterzeichnung des Vertrages gehabt hätten. Vom Bf. wurde nicht geltend gemacht, dass mündlich etwas Abweichendes vereinbart worden wäre, sondern wurde lediglich die „Undeutlichkeit“ hervorgehoben und dass auch etwas anderes gemeint sein könnte (laut der Beschwerde eine „Mitmieterschaft“ und zuletzt in der Stellungnahme vom 20.10.2025 und bei der mündlichen Verhandlung, dass sich die Bürgschaft auf einen anderen Mietvertrag beziehen könne).

Gebührenrechtliche Qualifizierung der im Punkt VIII,7 enthaltenen Erklärung der *X*** als Bürgschaft und nicht als Mitmieterin:**

Das Gebührengesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014). Dabei ist nicht der wahre wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung maßgebend, sondern die äußere Erscheinungsform im Sinne der zivilrechtlichen Qualifikation (Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG⁸, B 2).

Der Gebühr nach § 33 TP 7 GebG unterliegen alle Arten der Bürgschaft, für deren rechtliche Beurteilung die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts maßgeblich sind (RV der GebG-Novelle 1976, 338 BlgNR 14. GP).

Bürge nach § 1346 ABGB ist, wer sich zur Befriedigung des Gläubigers eines anderen auf den Fall verpflichtet, dass der erste Schuldner nicht leistet. Der Bürge wird nicht Mitschuldner, sondern Nachschuldner, während der erste Schuldner noch immer der Hauptschuldner bleibt. Das Gesetz definiert damit nur die einfache Bürgschaft, für die der Grundsatz der Subsidiarität gilt; der Bürge hat idR erst zu leisten, wenn der Hauptschuldner vergeblich um die Leistung angegangen wurde. Für alle Bürgschaftsformen gilt der Grundsatz der Akzessorietät (Abhängigkeit) der Bürgschaft von der Hauptschuld: Der Bürge hat nur zu leisten, wenn der Hauptschuldner leisten müsste (EvBl 1954/312). Mit dem Untergang der Hauptforderung erlischt die Bürgschaft (EvBl 1991/25 = ecolex 1991, 242 = ÖBA 1991/263, 210 [P. Bydlinski] = RdW 1991, 44). Bestimmende Merkmale einer Bürgschaft sind also deren Subsidiarität und Akzessorietät.

Mit dem zum Zwecke der Befestigung eines Rechtes eingegangenen Rechtsgeschäft der Bürgschaftserklärung im Sinne des § 1346 ABGB verpflichtet sich der Bürge dem Gläubiger gegenüber zur Bezahlung einer fremden Schuld für den Fall der Nichterfüllung der Verbindlichkeit durch den Schuldner.

Neben dieser Bürgschaftserklärung im Sinne des § 1346 ABGB unterliegt auch die Erklärung über eine Bürgschaft als Bürge und Zahler nach § 1357 ABGB der Gebühr, bei der der Bürge als ungeteilter Mitschuldner für die ganze Schuld haftet und demgemäß auch primär anstatt des Hauptschuldners in Anspruch genommen werden kann. Das Prinzip der Akzessorietät gilt auch für den Bürgen und Zahler (VwGH 25.5.1987, 86/15/0046).

Nach dem zweiten Halbsatz des § 33 TP 7 Abs 1 GebG unterliegt als weiterer Gegenstand der Schuldbeitritt im Sinne des § 1347 ABGB der Gebühr, das ist die Erklärung, durch die jemand einer für ihn fremden Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft (vgl VwGH 16.6.1965, Slg 3292/F). Der Gesetzgeber hat durch den ausdrücklichen Hinweis auf die Vorschrift des § 1347 ABGB erkennen lassen, dass er nicht jeden Beitritt als Mitschuldner der Gebühr unterziehen wollte, sondern nur den in § 1347 ABGB geregelten Fall der Bürgschaftserklärung gleichstellen wollte. Das hat seinen guten Grund offenbar darin, dass der Gesetzgeber Bürgschaft und Übernahme der Mitschuld, die beide im ersten Hauptstück des Dritten Teiles des bürgerlichen Gesetzbuches ihre Regelung gefunden haben, nicht ungleich behandeln wollte (VwGH 17.12.1962, Slg 2767/F).

Im Falle eines Schuldbeitritts tritt jemand der Schuld eines anderen als Mitschuldner bei, was voraussetzt, dass eine Hauptschuld besteht, zu der die Mitschuld übernommen wird. Der der Hauptschuld der Mieterin beitreten- de Gesellschafter haftete daher nicht für die gleiche Schuld wie die Mieterin, sondern hatte nur die Mitschuld für die als Hauptschuld zu wertende Verbindlichkeit der Mieterin übernommen. Seine Mitschuld war im Übrigen jedenfalls der Entstehung nach davon abhängig, dass die Schuld, der er beitrifft, besteht, aber auch in ihrem Fortbestand war sie insofern akzessorisch, als die objektiven Erlöschungsgründe für die Hauptschuld auch für die Mitschuld wirksam sind. Dabei spielt es keine Rolle, dass bei Begründung des Schuldbeitritts noch nicht feststeht, ob überhaupt und inwieweit der Mitschuldner aus der von ihm übernommenen Verpflichtung herangezogen werden wird, und ob es sich bei der Hauptschuld um eine einmalig zu erbringende Leistung oder um eine Leistung handelt, die in zeitlich aufeinander folgenden Teilen zu erbringen ist, zumal der Schuldbeitritt zu jeder Art von Hauptschuld möglich ist (VwGH 25.3.1985, 84/15/0031).

Treten die Kommanditisten vertraglich dem Pachtvertrag der KG bei und „haften somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag“, so liegt ein gebührenpflichtiger Schuldbeitritt gemäß § 1347 ABGB vor. Der Vertrag kann nicht so interpretiert werden, dass von vornherein eine nicht gebührenpflichtige Schuldnermehrheit gemäß § 891 ABGB bestanden hätte (vgl. UFS 12.12.2013, RV/3275-W/07, taxlex-SRa 2014/95).

Nach dem eindeutigen Urkundeninhalt wurde der Mietvertrag hier nur zwischen der Bf. als Vermieterin und der ***MIETERIN*** als Mieterin abgeschlossen und kommt der ***X*** nicht die Stellung einer (Mit-)Mieterin zu. Die ***X*** ist lediglich eine von mehreren Konzerngesellschaften an die die Mieterin den Mietvertrag übertragen kann. Die ***X*** hat unabhängig davon, ob ihr die Rechte aus dem Mietvertrag übertragen werde, in Punkt VIII.7 ausdrücklich erklärt, als Bürge und Zahler die Haftung für alle Forderungen der Bf. gegenüber der Mieterin aus diesem Vertrag zu übernehmen. Durch die Aufnahme dieses Vertragspassus in die Vertragsurkunde und die Unterzeichnung durch die ***X*** und die Vermieterin ist diese Bürgschaftserklärung auch von der Gläubigerin (Vermieterin) angenommen worden.

Es wurden damit in der Urkunde zwei unterschiedliche Rechtsgeschäfte zwischen verschiedenen Vertragsparteien abgeschlossen. Die Rechtsgeschäfte sind nicht zusammenhängende Bestandteile eines Hauptgeschäftes und ist daher nach § 19 Abs. 1 GebG die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Die Begünstigungsbestimmung für Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte nach § 19 Abs. 2 GebG kommt nicht zu Anwendung, weil die Vertragspartner beim Bürgschaftsvertrag nicht identisch mit den Vertragsparteien im Bestandvertrag sind.

Zum Einwand der Bf. in der Beschwerde die ***X*** sei auf Grund des Konzernverhältnisses wirtschaftlich betrachtet Mitmieterin geworden, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei der Vermieterin, der Mieterin und der ***X*** jeweils um eigenständige Gesellschaften handelt, die jede für sich Rechte und Pflichten begründen kann. Die drei Gesellschaften bilden trotz des Konzernverhältnisses rechtlich eben gerade keine Einheit, sondern können miteinander Rechtsgeschäfte abschließen. Im Vertragspunkt VII.1 wird der Mieterin zwar das Recht eingeräumt, den Mietvertrag auf Konzerngesellschaften zu übertragen. Aus dem Inhalt des Vertrages ergibt sich keinerlei Hinweis, dass eine solche Übertragung bereits erfolgt wäre und wäre selbst in diesem Fall die ***X*** nicht Mitmieterin neben der Mieterin, sondern würde eine Vertragsübernahme vorliegen, die gebührenrechtlich (zusätzlich zur Bestandvertragsgebühr für den Vertrag zwischen Vermieterin und Altmmieterin) wie der Neuabschluss des Mietvertrages zwischen der Vermieterin und der neuen Mieterin zu behandeln wäre.

Nach der unmissverständlichen Formulierung in der gegenständlichen Vertragsurkunde wurde zwischen der Bf. und der ***X*** eben gerade kein Mietverhältnis begründet, sondern besteht ein solches ausschließlich zwischen der Bf. und der Mieterin und kommt der Bf. (nur) die Stellung als Bürge und Zahler für die Verbindlichkeiten der Mieterin zu.

Gebührensschuldner ist bei der Bürgschaft gemäß § 28 Abs 1 Z 2 der Gläubiger (vgl. VwGH 16.12.1991, 90/15/0142; VfGH 13. 10. 1992, B 1144/91). Im gegenständlichen Fall wurden die Forderungen der Bf. als Vermieterin gegenüber der Mieterin besichert und wurde daher die Festsetzung der Gebühr für die Bürgschaft zu Recht gegenüber der Bf. vorgenommen.

Die Beschwerde erweist sich daher dem Grunde nach als unberechtigt.

Zum Eventualbegehren auf Minderung der Bemessungsgrundlage

Die Bemessung der Gebühr richtet sich nach § 33 TP 7 Abs. 1 GebG nach dem Wert der verbürgten Verbindlichkeit.

Der Gesetzgeber ist zwar nicht allgemein gehalten, die Bürgschaft gebührenrechtlich ebenso zu behandeln wie das durch sie gesicherte Rechtsgeschäft. Insbesondere darf er auch an Unterschiede in der Rechtsform anknüpfen und bestehende wirtschaftliche Zusammenhänge

außer Betracht lassen. Wie er aber bei rechtlicher Affinität der Erscheinungen wirtschaftliche Gleichartigkeit beachten muss, wenn er gebührenrechtliche Folgen an wirtschaftliche Gegebenheiten anknüpft, so muss er auch rechtliche Zusammenhänge beachten, wenn sie aus der Sicht der gebührenrechtlichen Regelung Bedeutung haben. Das Bewertungsgesetz unterscheidet nicht nach Vertragstypen und führt deshalb für die Bürgschaft von vornherein zum selben Ergebnis wie für das Hauptgeschäft. Dass der Wert der Bürgschaft nicht höher sein kann als der des Hauptgeschäftes, ist für den Geltungsbereich des Bewertungsgesetzes bloß Folge der (bürgerlich-rechtlichen) Akzessorietät dieses Rechtsgeschäftes (VfGH 2.12.1985, B 834/84).

Stellt der Gesetzgeber innerhalb des Bereiches wiederkehrender Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer (im § 33 TP 5 Abs 3 GebG) auf den besonderen Durchschnittswert des konkreten Geschäftstypus ab, wäre es unsachlich, für abhängige Geschäfte, deren Wert den des Hauptgeschäftes begrifflich nicht übersteigen kann, von diesem besonderen Durchschnittswert abzusehen und sie einer grob vereinheitlichenden Bewertung zu unterwerfen. Soll aber der Abschluss unbefristeter Bestandverhältnisse gefördert werden, so wäre es nicht zu rechtfertigen, diese Förderung nur jenen Verträgen zukommen zu lassen, die auch ohne Bürgschaft zu Stande kommen. Zieht man nämlich in Betracht, dass die Leistung von Bürgschaften durch eine Gebühr auf Basis des dreifachen Wertes im Verhältnis zum Bestandvertrag übermäßig erschwert wird, Bürgschaften aber nur dann geleistet werden, wenn ohne sie der Bestandvertrag eben nicht zu Stande käme, so würden gerade jene Vorhaben diskriminiert, die einer Förderung ganz besonders bedürfen. Für eine solche Diskriminierung finden sich keine vernünftigen Gründe. Daher ist aus verfassungsrechtlichen Gründen die ausdehnende Auslegung der Sondervorschriften des § 33 TP 5 Abs 3 GebG auf Bürgschaften zu Bestandverträgen geboten (VfGH 2.12.1985, B 834/84).

Die Gebühr für die Bürgschaft für Zahlungen aus einem Bestandvertrag berechnet sich daher von der Bemessungsgrundlage des Bestandvertrages (vgl. BFG 16.1.2015, RV/7102661/2012, taxlex-SRa 2015/104).

Vertragsdauer des Bestandvertrages von zunächst 10 Jahren

Nach der ständigen Rechtsprechung 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 nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem

der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist.

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).

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112 mwN).

Ob die Vertragsdauer bestimmt oder unbestimmt ist, wird nicht nach der Form, sondern nach dem Inhalt des Vertrages beurteilt und hängt einerseits davon ab, wie umfassend die Kündigungsrechte sind, andererseits aber auch davon, wie wahrscheinlich es ist, dass ein Kündigungsrecht ausgeübt werden kann (vgl. VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, mwN).

Beim gegenständlichen Bestandvertrag handelt es sich um einen bis 30.09.2031 befristeten Bestandvertrag (siehe Punkt III,1.1), der nach der ausdrücklichen Regelung durch Zeitablauf endet ohne dass es einer Kündigung bedarf. Für den Zeitraum von 10 Jahren haben beide Vertragsparteien auf ihr ordentliches Kündigungsrecht verzichtet (siehe Punkt III,1.7). Während der befristeten Vertragszeit kann das Bestandverhältnis nur aus wichtigen Gründen vorzeitig aufgekündigt bzw aufgelöst werden (siehe die Punkte III, 1.6,1.10-1.14 des Vertrages).

Die als besondere Kündigungsgründe im Bestandvertrag festgelegten besonderen Kündigungsgründe ergeben sich aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte nicht nach Belieben durch einen Vertragspartner alleine ausgeübt werden können. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

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

Die vertraglichen Kündigungsbestimmungen ändern daher im gegenständlichen Fall nichts daran, dass eine Bindung der Vertragsparteien für eine bestimmte Dauer von (zunächst) 10 Jahren besteht. Auch das vertraglich eingeräumte Weitergaberecht ändert nichts an der vereinbarten Dauer (vgl. dazu VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Dazu kommt noch, dass beide Vertragsparteien bei einer von ihr zu vertretenden vorzeitigen Auflösung des Bestandverhältnisses vor Ablauf von 10 Jahren dem anderen Vertragspartner für die Restlaufzeit die vertraglichen Leistungen zu erbringen haben (siehe Punkt III,1.14, 2. Absatz).

Gerade die sich aus Punkt 1.14, 2. Absatz ergebenden Verpflichtungen der Mieterin zeigen, dass der Vermieterin die Miete samt Nebenkosten bis zum Ablauf des Kündigungsverzichtes zukommen soll und die ***X*** daher jedenfalls für das Mietentgelt für einen Zeitraum von 10 Jahren die Bürgschaft als Bürge und Zahler übernommen hat.

Kündigungsmöglichkeiten im Optionszeitraum

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 1957 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. ua. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Sieht ein Vertrag zunächst Unkündbarkeit für eine bestimmte Zeit vor und soll er sich nach Ablauf dieser Zeitspanne jeweils um einen bestimmten Zeitraum verlängern, wenn keine der Parteien kündigt, dann liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Vertrag vor, der für die Dauer der beiderseitigen Bindung auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurde, für die darauf folgende Zeit aber auf unbestimmte Dauer. In die Bemessungsgrundlage sind die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, einzubeziehen, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (vgl. dazu VwGH 3.12.1964, 143/63; VwGH 21.10.1971 2193/70; VwGH 2.3.1972, 796/71; VwGH 30.5.1974, 1832/73).

Wenn zwar ein Vertragsteil sich durch Abgabe eines einseitigen Kündigungsverzichtes auf eine bestimmte Zeit bindet, während der andere das Vertragsverhältnis ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe durch Kündigung auflösen kann, dann ist (bloß) ein Bestandsverhältnis auf unbestimmte Dauer anzunehmen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 33 TP 5 GebG Rz 142, unter Hinweis zB VwGH 12.11.1997, 97/16/0027 und 97/16/0038).

Im Erkenntnis VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072 wurde ausgesprochen, dass bei einer einmaligen Kündigungsmöglichkeit von einem schrankenlosen Kündigungsrecht keine Rede sein kann. Nur in letzterem Fall hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung auch bei Verträgen, die verbal auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurden, der schrankenlosen Kündigungsmöglichkeit die Bedeutung beigemessen, dass dadurch im Ergebnis eine unbestimmte Vertragsdauer vereinbart wurde. Durch die vereinbarte, der Bestandnehmerin einmalig zur Verfügung stehende Kündigungsklausel wurde eine auflösende Potestativbedingung geschaffen, die gemäß § 17 Abs. 4 GebG, aber auch nach der Spezialbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG unbeachtlich zu bleiben hat.

In der Entscheidung BFG 4.5.2023, RV/7100624/2023 wurde ein auf 15 Jahre befristet abgeschlossener Mietvertrag, der vom Mieter in den ersten 10 Jahren zu 3 Stichtagen (nach 5 Jahren, nach weiteren 2 bzw 3 Jahren) und anschließend zu jedem Quartalsende gekündigt werden konnte, als Vertrag auf bestimmte Dauer von 10 Jahren und anschließender unbestimmter Dauer qualifiziert.

Auch ein auf 30 Jahre befristet abgeschlossener Mietvertrag, bei dem die Mieterin für 5 Jahre auf ihr ordentliches Kündigungsrecht verzichtet und von ihr der Vertrag dann jährlich zum 30.9 ohne Angabe von Gründen gekündigt werden kann, wurde vom BFG als Vertrag auf zunächst bestimmte Dauer (von 5 Jahren) und anschließender unbestimmter Dauer qualifiziert. Dabei wurde der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend darauf abgestellt, ob die durch die Aufkündigung erfolgende Beendigung des Vertragsverhältnisses die Befreiung beider Vertragspartner von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Wirksamkeit der Auflösungserklärung nach sich zieht (vgl. BFG 25.03.2024, RV/7100120/2023 mit Hinweis auf VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 24.3.1994, 93/16/0133; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040).

Die gegenständliche Vereinbarung geht in ihrer Textierung grundsätzlich von drei Vertragsperioden aus, wovon die erste mit einer Bestandszeit von 10 Jahren bestimmt ist (siehe oben). Die darüber hinaus eingeräumte zweimalige Option von jeweils 3 Jahren kann durch eine einseitige Erklärung der Mieterin ausgeübt werden. Im Falle der Weitervermietung über den Zeitraum von 10 Jahren hinaus gelten die bereits im gegenständlichen Vertrag ausgehandelten Vereinbarungen weiter.

Im Zeitraum der zweimaligen weiteren Befristung für jeweils 3 Jahre besteht allerdings kein Kündigungsverzicht beider Vertragsparteien mehr. Dieser wurde ausdrücklich (nur) für 10 Jahre abgegeben (siehe Punkt III,1.7).

Punkt III,1.5 sieht grundsätzlich eine ordentliche Kündigung jeweils zum Monatsletzten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten für beide Vertragsparteien vor. Für die Vermieterin bestehen auch nach Ablauf der 10 Jahre Kündigungsbeschränkungen durch die in Punkt III,1.6 getroffene Vereinbarung (Einschränkung auf wichtige Kündigungsgründe nach § 30 MRG) und die ansonsten nur mögliche Auflösung des Vertrages nach § 1117 ABGB und 1118 ABGB (siehe Punkt III,1.10) oder Vorliegen einer der in Punkt III,1.12 aufgezählten wichtigen Gründe.

Für die Mieterin ist eine derartige Beschränkung der Kündigung nach Ablauf eines Zeitraumes von 10 Jahren (für den auch die Mieterin in Punkt III,1.7 einen Kündigungsverzicht abgegeben hat) aus diesen Vertragspunkten nicht ersichtlich. Allerdings sehen die Punkte III,1.8 und III,1.9 nicht nur vor, dass die Mieterin das Recht den Vertrag durch einseitige Erklärungen um 2 weitere Vertragsperioden von je 3 Jahren zu verlängern, sondern ist darin ausdrücklich festgelegt, dass „diese Option ist als Kündigungsverzicht zu verstehen ist“ (so die Textierung in

Punkt III. 1.8.). Auch aus der Formulierung des Punktes III,1.9 leuchtet deutlich hervor, dass die Parteien nicht nur für die erste Verlängerungsperiode von einem Kündigungsverzicht der Mieterin für die Dauer von 3 Jahren ausgegangen sind, sondern auch für den Fall einer zweiten Verlängerungsperiode von weiteren 3 Jahren „die Mieterin auf ihr Kündigungsrecht für die Verlängerungsdauer verzichtet“ (so ausdrücklich im Punkt III,1.9).

Es sind daher hier – unter einer nach § 26 GebG unbeachtlichen Potestativbedingung – beide Vertragsteile eine Bindung an den Bestandvertrag für einen Zeitraum von insgesamt 16 Jahren eingegangen und liegt somit hier eine Bestandsverhältnis auf eine bestimmte Dauer von insgesamt 16 Jahren vor. Für diesen Zeitraum trifft die Mieterin – wenn auch bedingt durch die Abgabe der Optionserklärung – die Verpflichtung das Mietengelt samt der vereinbarten Nebenleistungen an die Vermieterin zu leisten. Für diese Verpflichtung hat die ***X*** die Bürgschaft als Bürge und Zahler übernommen und ist daher das für den gesamten Vertragszeitraum vereinbarte Entgelt als „Wert der verbürgten Verbindlichkeit“ bei der Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 7 GebG als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Berücksichtigung der mietfreien Zeit für eine Teilfläche (Punkt II.1.3.)

Im Vertrag wurde unter Punkt II.1.3. unter einer Bedingung eine mietfreie Zeit für die Fläche X2 vereinbart. Der Vertrag sieht allerdings für den Fall des Ende des Mietverhältnisses vor Ablauf von 10 Jahren aus Gründen, die die Mieterin zu vertreten hat, eine Nachzahlung vor. Auf Grund der Bestimmung des § 26 GebG ist daher für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage das nichtreduzierte monatliche Entgelt als sofort fällig zu betrachten.

Berücksichtigung der Kautions

Zum Argument der Bf., dass die Kautions iHv € 308.845,00 vom Haftungsfond (Bürgschaft) abzuziehen sei, ist zu bemerken, dass die Bemessungsgrundlage bei der Bürgschaft nach § 33 TP 7 GebG der „Wert der verbürgten Verbindlichkeit“ ist. Wenn neben der Bürgschaft noch weitere Sicherheiten bestellt werden, hat dies keinen Einfluss auf die Höhe der besicherten Verbindlichkeit. Punkt II.5.3. des Vertrages sieht ausdrücklich vor, dass die Hingabe der Kautions die Mieterin nicht von ihren Vertragspflichten entbindet. Die gesamten Vertragspflichten der Mieterin wurden durch die Bürgschaftserklärung der ***X*** besichert und hat daher die Höhe der Kautions keinen Einfluss auf die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Endgültige Bemessungsgrundlage

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach

jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es ist durch das Verwaltungsgericht deshalb auch zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorliegt oder ob die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern ist.

Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, 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 nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

Es entspricht dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag. (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO beseitigt ist.

Da mittlerweile der Beobachtungszeitraum lang genug ist und genug Daten über die endgültige Höhe des Mietzinses (der zunächst noch von der Fertigstellung des Vermessungsprotokolls abhängig war) und die Höhe der Betriebs- und Nebenkosten vorliegen, besteht zwischenzeitig kein Grund mehr für eine vorläufige Festsetzung.

Die Höhe des tatsächlichen Bestandzinses sowie der Nebenkosten wurde von der Bf. dem FA am 23.6.2025 bekanntgegeben. Nach Ende der mietfreien Zeit für eine Teilfläche betrug im Zeitraum 01/2022 – 6/2025 (dh für 3,5 Jahre) das Gesamtentgelt (endgültiger Hauptmietzins nach Vermessung, Betriebskosten, Versicherung laut Pkt. 3.1.6 des Vertrages, weiterverrechnete Erhaltungs/Instandhaltungskosten laut. Punkt VI. des Vertrages) insgesamt € 5.434.274,00, sodass sich daraus ein durchschnittlicher Jahreswert iHv € 1.552.649,95 errechnet. Gegen diese Wertangaben wurden von der Bf. weder in ihrer Stellungnahme vom 20.10.2025 noch bei der mündlichen Verhandlung Einwände erhoben.

Der angefochtene Bescheid ist daher gemäß § 279 BAO insofern abzuändern als der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO "vorläufig erfolgt" zu entfallen hat und ist die Rechtsgebühr für die Bürgschaft (**endgültig**) ausgehend von einer **Bemessungsgrundlage iHv € 24.842.399,20** (Jahreswert iHv € 1.552.649,95 x 16) mit **€ 248.423,99** (statt bisher € 246.217,80) festzusetzen.

Der Mehrbetrag der Abgabe ist (€ 2.206,19) ist gemäß § 93a BAO iVm § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

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.

Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Im Ergebnis war hier nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern waren hier Tatfragen zu klären und eine Auslegung der Vertragsbestimmungen vorzunehmen.

Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. ua. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077, 28.9.2016, Ra 2016/16/0084, 29.6.2017, Ra 2017/16/0088 und 19.9.2017, Ra 2017/16/0111). Auch Einzelfragen der Auslegung von Verträgen stellen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar (vgl. VwGH vom 10.09.2018, Ra 2018/16/0119). Die vertretbare Auslegung einer Urkunde geht in ihrer Bedeutung nicht über den Einzelfall hinaus und wirft in der Regel keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179; sowie VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0084).

Wien, am 23. Februar 2026