

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Georg Bauer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Rechtsanwältin Mag. Birke Schönknecht, Maysedergasse 5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 24. April 2018 gegen den Bescheid des (ehemaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. April 2018, mit dem die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG für den 3. Nachtrag zum Bestandvertrag vom Juni 2007 vorläufig festgesetzt wurde (***ErfNr***), zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO wie folgt abgeändert:

- Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG wird festgesetzt mit € 22.525,93.
- Der Wert im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG, von dem die Gebühr mit 1 % festgesetzt wird, beträgt € 2.252.592,58 (Bemessungsgrundlage).
- Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 1.672,45) 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, entfällt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 27.3.2017 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein am 23.2.2017 zwischen der ***V-GmbH & Co KEG*** (im Folgenden

„Bestandgeberin“), und der Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf.“) als Bestandnehmerin abgeschlossener 3. Nachtrag zum Bestandvertrag vom Juni 2007 angezeigt. Mit dem 3. Nachtrag nahm die Bf. eine Erweiterungsfläche im Ausmaß von ca. 486 m² zusätzlich zu bereits mit Bestandvertrag vom Juni 2007 angemieteten Geschäftsflächen in Bestand.

Mit Bescheid vom 5.4.2018 setzte das Finanzamt die Gebühr für den 3. Nachtrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit € 20.853,48 gemäß § 200 BAO vorläufig fest. Das Finanzamt ging bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage von einer bestimmten Vertragslaufzeit von 15.11.2017 bis 31.12.2031 und einer daran anschließenden unbestimmten Vertragsdauer aus (169,5 Monate bestimmte Dauer + 36 Monate unbestimmte Dauer = 205,5 Monate).

Am 24.4.2018 erhob die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid vom 5.4.2018 und brachte im Wesentlichen vor, dass aufgrund der Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG der Bestandvertrag für die Erweiterungsfläche als ein Vertrag auf unbestimmte Dauer zu qualifizieren und daher die Gebührenfestsetzung rechtswidrig sei. Die belangte Behörde habe zudem gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.5.2018 (zugestellt am 11.5.2018) wies das Finanzamt die Beschwerde der Bf. als unbegründet ab. Dagegen brachte die Bf. am 16.5.2018 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein. In diesem beantragte sie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit sowie die Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat.

Am 2.7.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

Mittels Ergänzungsersuchen vom 26.1.2021 ersuchte das Finanzamt Österreich die Bf. um Bekanntgabe der tatsächlich geleisteten Umsatzpacht sowie der tatsächlich geleisteten Betriebs- u. Nebenkosten. Die Beantwortung der Bf. vom 2.3.2021 übermittelte das Finanzamt am 12.3.2021 dem Bundesfinanzgericht und teilte die aus Sicht des Finanzamtes maßgebliche endgültige Bemessungsgrundlage für die Gebührenfestsetzung mit.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 26.11.2025 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit 1.12.2025 der Gerichtsabteilung 1001 zugewiesen.

Mit Schreiben vom 7.5.2026 nahm die Bf. ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurück. Von der Zurücknahme des Antrags auf Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde das Finanzamt am 18.5.2026 in Kenntnis gesetzt. Das Finanzamt brachte daraufhin keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ein.

Mit Beschluss vom 29.5.2026 wurde der Bf. aufgetragen, in Ergänzung zum Schreiben vom 2.3.2021 bekanntzugeben, in welchem konkreten Zeitraum der Bestandzins sowie die Betriebs-

und Nebenkosten geleistet wurden. Mit Schreiben vom 16.6.2026 übermittelte die Bf. die diesbezügliche Beantwortung. Das Antwortschreiben der Bf. vom 16.6.2026 wurde dem Finanzamt mit Beschluss vom 7.7.2026 übermittelt. Das Finanzamt gab keine weitere Stellungnahme ab.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bestandvertrag vom Juni 2007

Im Juni 2007 unterfertigten die Bestandgeberin und die Bf. einen Bestandvertrag (im Folgenden „Bestandvertrag 2007“) über Verkaufsflächen im Ausmaß von insgesamt ca. 1.764,85 m² im (damals noch in Errichtung befindlichen) Einkaufszentrum, gelegen auf den Liegenschaften ***EZ 1, EZ 2, und EZ 3***, allesamt ***KG-Nr Ort**, ***BG Ort***.

Der Inhalt des Bestandvertrages 2007 lautet auszugsweise wie folgt:

„.....

III.

BEGINN, DAUER UND BEENDIGUNG

3.1. Das Bestandverhältnis beginnt mit der Übergabe des Bestandobjektes gemäß Punkt 2.4. dieses Bestandvertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von den Parteien unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderhalbjahres, d.h., jeweils zum 30. Juni oder 31. Dezember eines jeden Jahres aufgekündigt werden. Die Aufkündigung seitens der Bestandgeberin hat gerichtlich zu erfolgen, und ist nur aus den in § 30 MRG genannten sowie in diesem Vertrag ausdrücklich vereinbarten wichtigen Gründen möglich.

3.2. Die Bestandnehmerin verzichtet auf die Dauer von 7 (sieben) Jahren und sechs Monaten auf ihr Recht, das gegenständliche Bestandverhältnis aufzulösen. Ausgehend von einer Übergabe im Oktober 2007 kann die Bestandnehmerin das Bestandverhältnis damit erstmals zum 31.12.2015 aufkündigen. Sollte die Bestandnehmerin von diesem Kündigungsrecht nach Ablauf der ersten 7 (sieben) Jahren und sechs Monate nicht Gebrauch machen, verzichtet sie bereits jetzt für weitere 5 (fünf) Jahre auf ihr Kündigungsrecht, so dass der nächstmögliche Kündigungstermin der 31.12.2020 ist. Dieses Procedere wiederholt sich insgesamt noch zwei mal, sodaß bei Nichtausübung des Kündigungsrechtes zum 31.12.2020 der nächste Kündigungstermin der 31.12.2025 und bei Nichtausübung des Kündigungsrechtes zum

31.12.2025 der nächste Kündigungstermin der 31.12.2030 ist. Danach gelten die in Punkt 3.1. dieses Vertrages angeführten Kündigungstermine und -fristen ohne Einschränkung.

3.3. Die Bestandgeberin ist berechtigt, diesen Vertrag mit sofortiger Wirkung durch schriftliche Erklärung aufzulösen, wenn

3.3.1. über das Vermögen der Bestandnehmerin ein Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird;

3.3.2. die Bestandnehmerin mit der Bezahlung von zwei Monatsbestandzinsen oder sonstigen Nebenforderungen aus dem Vertrag in Verzug ist und die rückständigen Zahlungen auch nach Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes nicht innerhalb einer einzuräumenden, angemessenen Nachfrist von zumindest 14 Werktagen - wobei die Frist mit dem Tag der Zustellung der Mahnung zu laufen beginnt - bezahlt hat;

3.3.3. die Bestandnehmerin vom Bestandsobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht und diese Vertragsverstöße trotz schriftlicher Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Einräumung einer angemessenen Frist von zumindest 4 (vier) Wochen zur Beseitigung des gerügten Übelstandes nicht einstellt.

3.3.4. die Bestandnehmerin, die sie nach diesem Vertrag treffenden Verbindlichkeiten nach Punkt VI. (Verwendungszweck), und Punkt X. (Vornahme von baulichen Änderungen ohne Zustimmung der Bestandgeberin) trotz schriftlicher Mahnung mittels eingeschriebenem Brief unter Setzung einer angemessenen Nachfrist von zumindest 14 Werktagen wesentlich verletzt.

3.3.5. das Bestandsobjekt oder Teile davon an Dritte, ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin, entgeltlich oder unentgeltlich überlassen werden, ausgenommen die Regelung des Punktes 14.2., wobei die Bestandgeberin die Bestandnehmerin vor Absendung der Auflösungserklärung schriftlich (mittels eingeschrieben Brief) unter Setzung einer angemessenen Nachfrist von zumindest 14 Werktagen zu verwarnen hat.

3.4. Die Bestandnehmerin ist berechtigt, diesen Bestandvertrag jederzeit aus einem wichtigen Grund im Sinne des § 1117 ABGB aufzulösen. Als ein wichtiger Grund gilt insbesondere, wenn

3.4.1 das Bestandsobjekt ohne Verschulden der Bestandnehmerin in einen Zustand geraten ist, der dieses zur Gänze oder zum überwiegenden Teil zum vereinbarten Gebrauch untauglich macht; oder wenn

3.4.2 überwiegende Teile des Bestandsobjektes durch Zufall auf längere Zeit dem ruhigen Gebrauch der Bestandnehmerin entzogen werden.

3.5. Bezug nehmend auf die Dauer des in Punkt 1.1. der Präambel näher beschriebenen

Pachtvertrages und des darin festgelegten Kündigungsverzichtes der Verpächterin bis zum 31.03.2069 wird vereinbart, dass bei Beendigung des angeführten Pachtvertrages samt Zusätzen auch das gegenständliche Bestandverhältnis durch die Bestandgeberin aufgekündigt werden kann. Dieser Grund gilt als einvernehmlich vereinbarter Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs 2 Z 13 MRG. Sollte es aus diesem Grund vor dem 31.12.2030 zu einer Beendigung dieses Bestandvertrages kommen, so wird die Bestandgeberin der Bestandnehmerin den bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht amortisierten Teil des Baukostenzuschusses unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer bis 31.12.2030 rückerstatten, ein darüber hinausgehender Anspruch, welcher Art auch immer, wird einvernehmlich ausgeschlossen.

IV.

BESTANDZINS

4.1. Der monatliche Bestandzins besteht aus dem Hauptbestandzins (gemäß den Punkten 4.2. und 4.3. dieses Bestandvertrages), den Betriebskosten, den Nebenkosten sowie der jeweiligen hierauf entfallenden gesetzlichen Umsatzsteuer.

4.2. Bestandzins

4.2.1. Die Bestandnehmerin schuldet der Bestandgeberin einen umsatzabhängigen Bestandzins ("Umsatzbestandzins") in Höhe von 6,5% des jeweils in einem Kalenderjahr erwirtschafteten Umsatz zzgl. der jeweils anfallenden gesetzlichen Umsatzsteuer.

.....

4.3. Mindesthauptbestandzins

4.3.1. Unabhängig von der Höhe der erwirtschafteten Umsätze hat die Bestandnehmerin jedenfalls monatlich EUR 14,--/m², zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer und zuzüglich Betriebs- und sonstigen Nebenkosten zuzüglich der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer zu entrichten.

.....

XII.

UNTERGANG DES BESTANDOBJEKTES

*12.1. Bei Untergang des gesamten ***Einkaufszentrums*** oder von Teilen davon, die mehr als 50 % der Bestandflächen ausmachen oder von wesentlichen Gebäudeteilen und Einrichtungen, entfällt die Verpflichtung der Bestandnehmerin zur Zahlung des Bestandzinses von dem auf das Schadensereignis folgenden Tag. In diesem Falle sind Bestandgeberin und Bestandnehmerin zur vorzeitigen Beendigung des Bestandverhältnisses gemäß Punkt 12.2. berechtigt.*

.....

XIII.
VERSICHERUNGEN

13.1. Die Bestandgeberin wird eine ausreichende Gebäudefeuerversicherung sowie eine notwendige Haftpflichtversicherung abschließen.

13.2. Die Bestandnehmerin schließt zu ihren Lasten eine ausreichende und das zu versichernde Risiko berücksichtigende Betriebshaftpflichtversicherung ab. Die Versicherung der Waren und des eingebrachten Inventars obliegt der Bestandnehmerin.

.....

XIV.
UNTERVERMIETUNG UND WEITERGABE

14.1. Ohne Zustimmung der Bestandgeberin ist die Bestandnehmerin nicht berechtigt, das Bestandobjekt zur Gänze oder teilweise an einen oder mehrere Bestandnehmer entgeltlich oder unentgeltlich zu übertragen oder Dritten Nutzungsrechte am Bestandobjekt einzuräumen.

*14.2. Die Unterbestandgabe, Weitergabe oder sonstige Oberlassung des Bestandobjektes an Gesellschaften, an deren Grund- oder Stammkapital die ***C-Gesellschaft***, mit wenigstens 50 % direkt oder indirekt beteiligt ist, ist jedoch - auch ohne, dass eine diesbezügliche Zustimmung der Bestandgeberin eingeholt werden muss - gestattet. Die Bestandnehmerin wird der Bestandgeberin von einer solchen Untervermietung, Weitergabe oder Überlassung unverzüglich verständigen. Aufgrund einer allfälligen Übertragung oder Weitergabe der Bestandsrechte gemäß dieser Bestimmung ist der Bestandgeber nicht berechtigt, den Bestandszins zu erhöhen oder eine Anpassung oder Änderung dieses Vertrages zu begehren.*

.....“

1. Nachtrag 2011

Im Jahr 2011 vereinbarten die Bestandgeberin und die Bf. in einem 1. Nachtrag zum Bestandvertrag 2007 eine Verpflichtung der Bf. zur Zahlung zusätzlicher Betriebskosten für den Fall, dass es zu einer Stellplatzerweiterung für Kunden des Einkaufszentrums kommt.

2. Nachtrag 2014

Im Jahr 2014 unterfertigten die Bestandgeberin und die Bf. einen 2. Nachtrag zum Bestandvertrag 2007. In diesem 2. Nachtrag kam man in Abänderung des Bestandvertrages 2007 überein, dass dessen Punkt 3.2. wie folgt lautet:

„3.2. Die Bestandnehmerin verzichtet auf ihr Recht, das gegenständliche Bestandverhältnis dergestalt aufzulösen, dass das Bestandverhältnis erstmals, unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist, zum 30.06.2017 aufgekündigt werden kann. Sollte die Bestandnehmerin von diesem Kündigungsrecht keinen Gebrauch machen, verzichtet sie bereits jetzt für weitere 5 (fünf) Jahre auf ihr Kündigungsrecht, so dass der nächstmögliche Kündigungstermin der 30.06.2022 ist. Dieses Procedere wiederholt sich insgesamt noch zweimal, sodass bei Nichtausübung des Kündigungsrechtes zum 30.06.2022 der nächste Kündigungstermin der 30.06.2027 und bei Nichtausübung des Kündigungsrechtes zum 30.06.2027 der nächste Kündigungstermin der 30.06.2032 ist, wobei jeweils die 6-monatige Kündigungsfrist einzuhalten ist. Danach gelten die in Punkt 3.1. dieses Vertrages angeführten Kündigungstermine und -fristen ohne Einschränkung.“

3. Nachtrag 2017

Am 23.2.2017 schloss die Bestandgeberin mit der Bf. (beide mit Sitz in Österreich) den verfahrensgegenständlichen 3. Nachtrag zum Bestandvertrag 2007 sowie zum 1. und 2. Nachtrag ab. Über diesen 3. Nachtrag wurde eine Urkunde errichtet und von beiden Vertragsparteien unterzeichnet. Die Urkunde wurde von der Bestandgeberin in Wien, von der Bestandnehmerin in ***Stadt*** unterzeichnet.

Die Urkunde über den 3. Nachtrag weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

„I.
PRÄAMBEL

*1.1. Mit Bestandvertrag vom Juni 2007 (im Folgenden kurz „Bestandvertrag“) und den Nachträgen hierzu aus den Jahren 2011 (im Folgenden kurz „1. Nachtrag“) und 2014 (im Folgenden kurz „2. Nachtrag“) hat die Bestandgeberin der Bestandnehmerin Flächen (im Folgenden kurz „Bestandobjekt“) in dem von der Bestandgeberin auf den Liegenschaften ***EZ 1, EZ 2, und EZ 3*** alle inne liegend der ***KG-Nr Ort**, ***BG Ort***, errichteten Einkaufszentrum samt Infrastruktur (Aufzüge sowie Gemeinschaftsflächen und Parkraumvorsorge etc.) auf unbestimmte Dauer in Bestand gegeben. Dieses Einkaufszentrum führt die Bezeichnung „***EZ-A***“.*

1.2. Die Vertragsparteien kommen nun überein, die im Bestandvertrag definierte Bestandsfläche um die im angeschlossenen Plan (Anlage./1) farblich hinterlegte Fläche (im

Folgenden kurz „Erweiterungsfläche“) des Einkaufszentrums zu vergrößern. Durch gegenständlichen Nachtrag werden die Bedingungen der Anmietung der Erweiterungsfläche samt deren Ausgestaltung und baulicher Verbindung mit dem Bestandgegenstand festgelegt.

II.

VERTRAGSABREDE

*2.1. Die Bestandgeberin übergibt der Bestandnehmerin und diese übernimmt die nachstehend näher beschriebene Erweiterungsfläche gemäß dem diesem Nachtrag angeschlossenen Plan (Anlage./1) im Ausmaß von ca. 486 m², hiervon 378,28 m² bereits als Verkaufsfläche behördlich genehmigt und zumindest weitere 43,72 m² als Verkaufsfläche behördlich genehmigungsfähig, insgesamt somit zumindest 422 m², gelegen im 1. OG des ***EZ-A*** und im Zustand wie in Punkt VII. dieses Nachtrags näher definiert in Bestand. Festgehalten wird, dass die Bestandgeberin in der Aufstellung der behördlich zulässigen Verkaufsfläche des gesamten ***EZ-A*** noch über eine Reserve von 43,72 m² verfügt, welche sie dem Bestandnehmer zur Nutzung in seinem Bestandgegenstand gemäß diesem Punkt zusichert.*

.....

III.

BEGINN - DAUER - BEENDIGUNG

3.1. Das Bestandverhältnis über die Erweiterungsfläche beginnt mit der Übergabe der Erweiterungsfläche an die Bestandnehmerin im vertraglich festgelegten Zustand und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

3.2. In Abänderung des 2. Nachtrages vereinbaren die Vertragsparteien wie folgt:

3.2.1. Die Bestandnehmerin verzichtet für das gesamte Bestandobjekt inklusive der Erweiterungsfläche beginnend mit 01.01.2017 für die Dauer von drei mal 5 Jahren, sohin bis zum 31.12.2021 bzw. 31.12.2026 bzw. 31.12.2031, auf das Recht der Kündigung des Bestandvertrages samt Nachträgen. Die Bestandnehmerin kann sohin unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist das Bestandverhältnis zum 31.12.2021 bzw. 31.12.2026 bzw. 31.12.2031 aufkündigen.

3.2.2. Ab dem 01.01.2032 kann das Bestandverhältnis von der Bestandnehmerin unter Einhaltung der vertraglich vereinbarten sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 30.06. und 31.12. eines jeden Jahres aufgekündigt werden.

3.3. Klarstellend wird festgehalten, dass die Bestandnehmerin im Falle einer Kündigung keinerlei Zahlungen an die Bestandgeberin zu leisten hat.

IV. BESTANDZINS

4.1. Der monatliche Mindesthauptbestandzins für die Erweiterungsfläche beträgt monatlich EUR 14,90/m² zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer. Die Verpflichtung zur Bezahlung des Mindesthauptbestandzinses samt Umsatzsteuer im gesetzlichen Ausmaß beginnt mit der Fertigstellung der Umbauarbeiten durch die Bestandnehmerin aber spätestens mit 15.11.2017 zu laufen, wobei allfällige zeitliche Verzögerungen der Fertigstellung der Umbauarbeiten, welche nicht von der Bestandnehmerin zu vertreten sind, hierauf in Anrechnung zu bringen sind. Die Verpflichtung zur Bezahlung der anteiligen auf die Erweiterungsfläche fallenden Betriebskosten beginnt mit der vertragskonformen Übergabe zu laufen.

Festgehalten wird, dass die Verpflichtung zur Bezahlung des Mindesthauptbestandzinses und der Betriebskosten samt Umsatzsteuer nur für gewerberechtlich genehmigte Verkaufsflächen und Nebenflächen, wie Umkleide, Auslage, Kassa etc., bis zu einem Gesamtausmaß von höchstens 486 m² besteht. Als Nebenflächen im Sinne dieses Absatzes gelten lediglich solche, welche vom Endkunden im regulären Geschäftsbetrieb begehbar sind. Soin gelten Flächen, welche nur durch eine räumliche Abgrenzung vom Verkaufsraum gewerblich nutzbar sind, nicht als Nebenflächen (zB Lager, etc., Beispiel: Sollten von der Erweiterungsfläche nur die von der Bestandgeberin garantierten 422 m² als verkaufsaktive Fläche behördlich genehmigt werden, und die Restfläche nur als Nebenflächen nutzbar sein, so hat die Bestandnehmerin nur für 422 m² den Bestandzins und die Betriebskosten zu bezahlen). Klarstellend wird festgehalten, dass Nebenflächen, die vom Endkunden im regulären Geschäftsbetrieb nicht begehbar sind, aus dem ursprünglichen Bestandgegenstand nicht in die Erweiterungsfläche verlegt werden.

4.2. Ausdrücklich wird festgehalten, dass auch die Erweiterungsfläche und der hier erwirtschaftete Umsatz zur Berechnung des Umsatzbestandzinses gemäß dem Punkt 4.2 des Bestandvertrages herangezogen wird. Der Mindesthauptbestandzins gemäß vorhergehenden Punkt 4.1. ist gemeinsam mit jenem für die bestehende Bestandfläche gemäß Punkt 4.3 des Bestandvertrages auf den Umsatzbestandzins des gesamten Bestandobjektes zur Anrechnung zu bringen.

.....

VI. ÜBERGABE DER ERWEITERUNGSFLÄCHE

*6.1. Festgehalten wird, dass die Erweiterungsfläche im Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Nachtrages noch Bestandteil eines anderen Bestandobjektes im ***EZ-A*** ist. Die Bestandgeberin wird die Erweiterungsfläche auf eigene Kosten baulich abtrennen und durch Schaffung eines neuen Portals die Begrenzung der Erweiterungsfläche definieren. Der genaue*

Übergabezustand wird von den Vertragsparteien in Anlage./2 (BAB) definiert. In diesem Zustand ist die Erweiterungsfläche an die Bestandnehmerin bis längstens 31.07.2017 zu übergeben.

.....“

In Punkt 6.5. wurde der Bf. für den Fall, dass die tatsächliche Erweiterungsfläche insgesamt um mehr als 3 % kleiner oder größer sein sollte, als in Punkt 2.1. angeführt, die bauliche Abgrenzung gemäß Punkt 6.1. nicht möglich sein sollte oder innerhalb der Erweiterungsfläche weniger als 422 m² als verkaufsfähige Fläche gemäß Einreichplanung behördlich genehmigt worden sein sollte, wahlweise ein Rücktrittsrecht oder ein Recht auf Mietzinsminderung eingeräumt.

In Punkt 6.6.3. wurde der Bf. für den Fall der verspäteten Fertigstellung der Erweiterungsfläche und des Nichtanbotes zur Übergabe bis spätestens 31.7.2017 oder wenn die Bf. aus irgendwelchen nicht von ihr zu vertretenden Gründen das Geschäftslokal im Bestandobjekt nicht spätestens am 15.11.2017 wiedereröffnen können sollte, ein Rücktrittsrecht eingeräumt.

Gemäß Punkt IX. 9.1 trägt die Bf. als Bestandnehmerin alle mit der Vergebührung des Nachtrages im Zusammenhang stehenden Kosten, Gebühren, Steuern und Abgaben. Allfällige Gebührennachforderungen „auf Grund abweichender Gesetzeslage“ erfolgen zu Lasten der Bf. als Bestandnehmerin.

Gemäß Punkt XI. 11.2. haben die Bestimmungen des Bestandvertrages 2007 sowie des 1. und 2. Nachtrages, sofern diese nicht dem 3. Nachtrag inhaltlich widersprechen, auch für den 3. Nachtrag vollinhaltlich Geltung und bleiben unverändert aufrecht.

Im Zeitraum ab Fertigstellung des Umbaus (13.10.2017) bis zum 31.12.2020 entrichtete die Bf. an die Bestandgeberin für die mit dem 3. Nachtrag in Bestand genommene Erweiterungsfläche einen Bestandzins iHv € 283.770,23 (inkl. USt). Ab dem Zeitpunkt der Übergabe der Erweiterungsfläche (1.8.2017) bis zum 31.12.2020 entrichtete die Bf. an die Bestandgeberin Betriebs- und Nebenkosten iHv € 88.430,64 (inkl. USt). Für die Betriebshaftpflichtversicherung betreffend die Erweiterungsfläche entrichtete die Bf. eine jährliche Versicherungsprämie iHv € 394,14.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf den vorgelegten Abgabenakt, insbesondere auf die darin enthaltenen Urkunden über den Bestandvertrag 2007 sowie über die drei Nachträge. Die Feststellungen zur Höhe des für die Erweiterungsfläche tatsächlich entrichteten Bestandzinses, der Betriebs- und Nebenkosten und der Versicherungsprämie ergeben sich aus den Schreiben der Bf. vom 2.3.2021 sowie vom 16.6.2026.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 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, im allgemeinen einer Gebühr nach dem Wert in Höhe von einem Prozent.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, sofern im GebG nicht Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet und von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung. Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG die Gebührenschuld, wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft.

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

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist gemäß § 21 GebG dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Mit der in Punkt III. 3.2. des 3. Nachtrags vereinbarten Änderung wurde – im Vergleich zu der mit dem Bestandvertrag 2007 in der durch den 2. Nachtrag abgeänderten Form – der Zeitpunkt des Ablaufes des jeweiligen Kündigungsverzichtes um jeweils 6 Monate vorverlegt, weshalb jedenfalls keine Verlängerung der Vertragsdauer hinsichtlich der bisherigen Bestandflächen bewirkt wurde.

Mit dem 3. Nachtrag wurden jedoch (weitere) Geschäftsräumlichkeiten des Einkaufszentrums im Ausmaß von ca. 486 m² (Erweiterungsfläche) zum Gebrauch auf gewisse Zeit und gegen ein bestimmtes Entgelt in Bestand genommen, weshalb hinsichtlich der beurkundeten Vereinbarung über die Erweiterungsfläche (unstrittig) die Bestandvertragsgebühr iSd § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG anfällt. Strittig ist die gebührenrechtliche Vertragsdauer.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Abs. 6 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühren zur ungeteilten Hand verpflichtet. Da die Bf. die Gebühr im vertraglichen Innenverhältnis zu tragen hat und kein sachgerechter Grund vorliegt, von dieser Vereinbarung abzuweichen, erweist sich die Vorschreibung der Gebühr ihr gegenüber als ermessenskonform (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0028, mwN).

3.1.2. Bestandsdauer

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 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.

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. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung des Vertrags als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht entgegen. 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. zB VwGH 29.8.2024, Ra 2022/16/0042, mwN).

Das gegenständliche Bestandverhältnis über die Erweiterungsfläche wurde gemäß Punkt III. 3.1. des 3. Nachtrags auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Ob die Vertragsdauer bestimmt oder unbestimmt ist, wird jedoch nicht nach der Form, sondern nach dem Inhalt des Vertrags 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. etwa VwGH 29.3.2024, Ra 2021/16/0055, mwN).

Kündigungsmöglichkeiten der Bestandgeberin

In Punkt III. 3.3. des Bestandvertrages 2007 finden sich die vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe für die Bestandgeberin, die gemäß Punkt IX. 11.1. des 3. Nachtrages auch hinsichtlich des Bestandverhältnisses über die Erweiterungsfläche zur Anwendung kommen.

Die Kündigungsgründe in den Punkten 3.3.2 bis 3.3.5. haben gemeinsam, dass sie auf einzelne ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt sind und überwiegend ein bestimmtes (Fehl)Verhalten der Bf. als Bestandnehmerin voraussetzen (Punkt 3.3.2. betrifft den Zahlungsverzug der Bf.; Punkt 3.3.3. setzt den erheblich nachteiligen Gebrauch der Bestandsache voraus; Punkt 3.3.4. betrifft die Verletzung vertraglicher Verbindlichkeiten; Punkt 3.3.5. die Überlassung des Bestandobjektes an Dritte ohne vorherige Einholung der schriftlichen Zustimmung, somit die Verletzung von Vertragspunkt 14.1.). Diese Kündigungsrechte können nicht nach Belieben ausgeübt werden und sind dem Einfluss der Bestandgeberin entzogen. Ist die Geltendmachung des Kündigungsgrundes von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, kann keine Rede davon sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet ist (vgl. VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Auch die Kündigungsgründe in Punkt 3.3.1. (Insolvenz der Bestandnehmerin bzw. Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens) sowie in Punkt 3.5. (bei Kündigung des Pachtverhältnisses) beschränken sich auf ausdrücklich bezeichnete Fälle und können nicht nach Belieben der Bestandgeberin ausgeübt werden. Der Eintritt der Insolvenz bei der Bf. ist zudem dem Einfluss der Bestandgeberin entzogen. Hinsichtlich des in Punkt 3.5. angesprochenen Pachtverhältnisses ist zu beachten, dass die Verpächterin gegenüber der Bestandgeberin (als Pächterin) einen Kündigungsverzicht bis zum 31.3.2069 abgegeben hat und – im Falle einer Beendigung des betreffenden Pachtverhältnisses vor dem 31.12.2030 – die Bestandgeberin der Bestandnehmerin den noch nicht amortisierten Teil des Baukostenzuschusses rückzuerstatten hätte. Dem in Punkt XII. geregelten Beendigungsrecht bei (teilweisem) Untergang der Bestandsache kommt im Hinblick auf die Frage der Vertragsdauer keine Bedeutung zu.

Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG

Nach Ansicht der Bf. wäre (mit Verweis auf VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 3.10.2017, Ra 2017/16/0112) eine Fall-zu-Fall Beurteilung bei einer Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 MRG nicht erforderlich, weil in diesem Fall eine unbestimmte Vertragsdauer anzunehmen sei.

Wenngleich die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 MRG grundsätzlich noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten darstellt, entspricht es der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des VwGH, dass auch in einem solchen Fall eine entsprechende Gewichtung und Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe dazu führen kann, dass von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen ist (VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; 4.12.2019, Ro 2018/16/0004; 3.6.2020, Ra 2019/16/0182; 29.3.2024, Ra 2021/16/0055; 29.8.2024, Ra 2022/16/0042). Es trifft daher nicht zu, dass – wie die Beschwerdeführerin ausführt – eine

solche Prüfung der Wahrscheinlichkeit zu unterbleiben habe, wenn die Anwendbarkeit aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart wurde.

Das Bundesfinanzgericht hat sich in den letzten Jahren vielfach mit Bestandverträgen auseinandergesetzt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages ergibt, dass von den in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen können. Verträge, bei denen nur einzelne der in § 30 Abs. 2 MRG aufgezählten Kündigungsgründe verbleiben, wurden als Bestandverträge auf bestimmte Dauer beurteilt. Die gegen die diesbezüglichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes (siehe BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016; 19.12.2017, RV/7101160/2017; 4.7.2019, RV/7103228/2019; 8.8.2019, RV/7105629/2018; 16.4.2020, RV/7102968/2017; 9.6.2020, RV/7103379/2019; 28.4.2021, RV/7106534/2019 und 8.4.2022, RV/7100987/2020) eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 12.09.2017, Ra 2017/16/0111; 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; 28.11.2019, Ra 2019/16/0173; 3.6.2020, Ra 2019/16/0182; 18.8.2020 Ra 2020/16/0115; 2.9.2020, Ra 2020/16/0129; 29.3.2024, Ra 2021/16/0055 und 29.8.2024, Ra 2022/16/0042) wie die gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27.9.2017, RV/7105121/2016 eingebrachte ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 4.4.2017, RV/1100501/2016, eingebrachten Beschwerde abgelehnt (vgl. VfGH 26.6.2018, E 1739/2017 und E 1740/2017).

Ob in vorliegendem Fall gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer vorliegt, ist somit nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe zu beurteilen:

Hinsichtlich der gegenständlich in Punkt 3.1. des Bestandvertrages 2007 vereinbarten Kündigungsgründe des § 30 MRG ist zunächst festzuhalten, dass sich die in § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG angeführten Kündigungsgründe auf die Miete von Wohnraum beziehen und daher im gegenständlichen Fall der Geschäftsraummiete nicht in Betracht kommen.

Der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 2 MRG gelangt nicht zur Anwendung, weil das Mietentgelt nicht in einer Dienstleistung besteht.

Das gegenständliche Bestandverhältnis hat Geschäftsräumlichkeiten zum Gegenstand und handelt es sich bei der Bestandgeberin um eine Gesellschaft, bei der eine Kündigung wegen Eigenbedarf nach § 30 Abs. 2 Z 9 MRG nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes voraussetzen würde, dass die Gesellschaft die von ihr vermieteten Räumlichkeiten zur Erfüllung ihres Zweckes, also für ihren Betrieb, dringend benötigt (vgl. OGH 11.2.1997, 10 Ob

2428/96y). Vor dem Hintergrund, dass im vorliegenden Fall der Zweck der Errichtungs- und Betriebsgesellschaft bereits durch die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten zur Sicherstellung des wirtschaftlichen Erfolges des Einkaufszentrums erreicht wurde, erscheint der Eintritt des Kündigungsgrundes des § 30 Abs. 2 Z 9 MRG äußerst unwahrscheinlich.

Der Kündigungsgrund des § 30 Abs 2 Z 10 MRG erscheint äußerst unwahrscheinlich, weil dieser voraussetzen würde, dass der Bestandgegenstand schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten dem Betrieb des Bestandgebers gedient hat und dieser den Mietgegenstand für diesen Zweck (wieder) dringend benötigt. Dafür liegen keine Anhaltspunkte vor.

§ 30 Abs 2 Z 11 MRG scheidet aus, weil die Norm nur für den Bund, ein Bundesland oder eine Gemeinde gilt. Der Kündigungsgrund des § 30 Abs 2 Z 12 MRG ist gegenständlich nicht einschlägig, weil dieser nur bei Untermietverhältnissen zur Anwendung kommt und voraussetzt, dass durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden.

§ 30 Abs 2 Z 13 MRG betrifft die weiteren im Bestandvertrag vereinbarten Kündigungsgründe, weshalb Z 13 keine eigenständige Bedeutung zukommt.

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 Z 14 MRG würde voraussetzen, dass eine ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses aus den (erhöhten) Hauptmietzinsen nicht auf Dauer sichergestellt werden kann und dass eine baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt wird. Eine Realisierung dieses Kündigungsgrundes erscheint äußerst unwahrscheinlich und liegen keinerlei Anhaltspunkte dafür vor, dass diese Voraussetzungen gegenständlich im Vertragszeitraum zutreffen werden. Auch die Verwirklichung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs. 2 Z 15 MRG erscheint äußerst unwahrscheinlich, setzt dieser doch eine Abtragung oder einen Umbau des Miethauses im öffentlichen Interesse voraus.

Den Kündigungsgründen der § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4 und 7 MRG ist gemein, dass sie ein (Fehl)Verhalten der Bestandnehmerin voraussetzen und sich zudem ihr Anwendungsbereich vielfach mit den in Punkt III. 3.3. des Bestandvertrages 2007 vereinbarten Kündigungsgründen überschneidet (Z 1 betrifft den Fall des Rückstandes des Mieters zur Mietzinszahlung; Z 3 erfordert einen erheblich nachteiligen Gebrauch durch den Mieter; Z 4 betrifft die gänzliche oder partielle Weitergabe des Mietgegenstands durch den Mieter, Z 7 kommt zur Anwendung, wenn der Bestandgegenstand nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung regelmäßig verwendet wird). Diese Kündigungsgründe können daher nicht nach Belieben der Bestandgeberin ausgeübt werden, sondern setzen ein (schuldhaftes) Verhalten der Bestandnehmerin voraus. Ist die Geltendmachung des Kündigungsgrundes von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, kann keine Rede davon

sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet ist (vgl. VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Im Sinne obiger Ausführungen ist mit der gegenständlichen Vereinbarung der Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG sowie mit den sonstigen vertraglich vorgesehenen Kündigungsmöglichkeiten der Bestandgeberin nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung dieser Gründe gerade kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden und sind die Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Bestandvertrages durch die Bestandgeberin gegeben ist. Dass die Anwendbarkeit der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG gegenständlich in direkter Weise und nicht analog vereinbart wurden, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern.

Kündigungsmöglichkeiten der Bf. als Bestandnehmerin

Gemäß Punkt III. 3.2. des 3. Nachtrages hat die Bf. für das gesamte Bestandsobjekt samt Erweiterungsfläche beginnend mit 1.1.2017 für die Dauer von drei mal fünf Jahren, somit bis zum 31.12.2021 bzw. 31.12.2026 bzw. 31.12.2031, auf das Recht der Kündigung des Bestandvertrages samt Nachträgen verzichtet, weshalb die Bf. unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist das Bestandverhältnis zum 31.12.2021, 31.12.2026 und 31.12.2031 aufkündigen kann.

Nach Ablauf des letztmaligen Kündigungsverzichtes am 31.12.2031 kann die Bf. das Bestandverhältnis unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 30.6. und 31.12. eines jeden Jahres uneingeschränkt kündigen. Der Bf. kommt daher erstmals mit Ablauf des letztmaligen Kündigungsverzichtes am 31.12.2031 ein schrankenloses Kündigungsrecht zu. Bis dahin steht ihr lediglich zu zwei Terminen (zum 31.12.2021 und 31.12.2026) die Möglichkeit offen, den Vertrag vorzeitig zu beenden. Aus der vorab erfolgten mehrfachen Abgabe des Kündigungsverzichtes auf die Dauer von je 5 Jahren ist der Vertragswille erkennbar, dass die Vertragsparteien bis zum 31.12.2031 an den Vertrag gebunden sein wollten. Daran vermag auch die bis dahin zustehende zweimalige Kündigungsmöglichkeit der Bf. nichts zu ändern (vgl. VwGH 25.3.1965, 2062/64). Bei einer bloß zu zwei Terminen zustehenden Kündigungsmöglichkeit innerhalb eines Zeitraumes von rund 15 Jahren kann nämlich nicht von einem schrankenlosen Kündigungsrecht gesprochen werden. Vielmehr sind die beiden Kündigungsmöglichkeiten als auflösende Potestativbedingungen zu sehen, die gemäß § 17 Abs. 4 GebG unbeachtlich zu bleiben haben (vgl. dazu VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072). Erst mit Ablauf des letztmaligen Kündigungsverzichtes zum 31.12.2031 kommt der Bf. ein schrankenloses Kündigungsrecht zu.

Das in Punkt 3.4. des Bestandvertrages 2007 geregelte Auflösungsrecht aus wichtigem Grund im Sinne des § 1117 ABGB bleibt für die Frage der Vertragsdauer ebenso außer Betracht, wie die in Punkt VI. 6.5. und 6.6.3. des 3. Nachtrages vereinbarten Rücktrittsrechte und das in

Punkt XII. des Bestandvertrages 2007 für den Fall des (teilweisen) Untergangs des Bestandobjektes vereinbarte Beendigungsrecht (vgl. dazu *Themel* bzw. *Wukowits* in *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, § 33 TP 5 GebG, Rz 161 sowie § 17 Rz 43; jeweils mit Judikaturhinweisen). Das in Punkt XVI. des Bestandvertrages 2007 vorgesehene Weitergaberecht der Bf. führt zu keiner Ungewissheit hinsichtlich der Dauer des Bestandverhältnisses, zumal bei dessen Ausübung keine Vertragsauflösung bewirkt wird (vgl. VwGH 29.06.2017, Ro 2015/16/0032, mwN).

Ergebnis Bestanddauer

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages (etwa als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen), sondern der gesamte Vertragsinhalt maßgeblich. Das Unterscheidungsmerkmal besteht darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung dieses Vertrages als einen auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege (vgl. zB VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169).

Der Bestandvertrag über die Erweiterungsfläche wurde zwar seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch ist die Möglichkeit der einseitigen Vertragsbeendigung für die Bestandgeberin auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt, während der Bf. aufgrund des abgegebenen Kündigungsverzichtes bis zum 31.12.2031 lediglich zwei unbeachtliche Kündigungsmöglichkeiten zukommen. Erst mit Ablauf des 31.12.2031 steht der Bf. die uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit zu.

Mit Verweis auf die obige Auseinandersetzung mit dem Urkundeninhalt gelangt das Bundesfinanzgericht daher zum Ergebnis, dass das mit dem 3. Nachtrag formal auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Bestandverhältnis über die Erweiterungsfläche gebührenrechtlich zunächst bis zum 31.12.2031 als ein Vertrag auf bestimmte Dauer und für die anschließende unbestimmte Zeit als solcher von unbestimmter Vertragsdauer zu werten ist (vgl. zB VwGH 19.2.1998, 95/16/0281; 15.12.2025, Ro 2025/16/0004).

3.1.3. Bemessung der Gebühr

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 erster Satz GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

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

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

Bei der Ermittlung der Durchschnittswerte kann auf tatsächliche Umstände zurückgegriffen werden, die sich nach Eintreten der Steuerschuld ereigneten; denn durch die Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die ja jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld erfolgen kann, 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 Abgabepflichtigen nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestanddauer. Zum „Wert“, von dem die Gebühr von Bestandverträgen zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (zB VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0091; 27.2.2025, Ra 2023/16/0113).

Gemäß Punkt 4.1. des Bestandvertrages 2007 besteht der monatliche Bestandzins aus dem Hauptbestandzins, den Betriebskosten, den Nebenkosten sowie der jeweiligen hierauf entfallenden gesetzlichen Umsatzsteuer. In Punkt 13.2. des Bestandvertrages 2007 hat sich die Bf. zum Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung verpflichtet. In Punkt 4.2.1. des Bestandvertrages 2007 wurde ein umsatzabhängiger Bestandzins vereinbart.

Sowohl die Höhe des Umsatzbestandzinses als auch jene der Betriebs- und Nebenkosten sind nach Vertragsabschluss zunächst ungewiss. Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid die Gebühr auf Grundlage des vereinbarten Mindestbestandzinses sowie des Betriebskostenakontos gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO beseitigt ist. Da nunmehr die tatsächliche Höhe des Bestandzinses sowie der Betriebs- und sonstigen Nebenkosten für

einen ausreichend langen Zeitraum bekannt sind, ist die Ungewissheit iSd § 200 BAO beseitigt und liegen daher die Voraussetzungen für die endgültige Festsetzung vor.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht 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 Berufung als unbegründet abzuweisen. Diese Änderungsbefugnis umfasst auch die Berechtigung, einen vorläufigen Bescheid – bei Wegfall der Ungewissheit – durch einen endgültigen zu ersetzen (vgl. VwGH 6.7.2011, 2007/13/0118; 6.11.2023, Ra 2021/16/0085).

Die für die endgültige Festsetzung der Gebühr maßgebliche Bemessungsgrundlage setzt sich wie folgt zusammen:

Bestandzins

Gemäß Punkt IV. des 3. Nachtrags hat sich die Bf. zur Zahlung eines monatlichen Mindesthauptbestandzinses in Höhe von € 14,90 pro m² zuzüglich Umsatzsteuer für die Erweiterungsfläche verpflichtet. Der Bestandzins ist nur für gewerberechtlich genehmigte Verkaufs- und Nebenflächen bis zu einem Gesamtausmaß von maximal 486 m² zu entrichten. Wenn daher weniger als 486 m² als verkaufsaktive Fläche behördlich genehmigt werden und die Restfläche nur als Nebenflächen nutzbar sein sollte, hat die Bf. nur für die entsprechend behördlich genehmigte Fläche den Bestandzins zu bezahlen. Die Bezahlung des Bestandzinses für die gesamte Erweiterungsfläche von 486 m² ist demnach mit der entsprechenden behördlichen Genehmigung bedingt. Gemäß Punkt II. 2.1. des 3. Nachtrages waren von den 486 m² der Erweiterungsfläche bereits 378,28 m² als Verkaufsfläche behördlich genehmigt und zumindest weitere 43,78 m² genehmigungsfähig.

Der durch die Bf. für die Erweiterungsfläche im Zeitraum 13.10.2017 bis 31.12.2020 tatsächlich bezahlte Bestandzins (exkl. Umsatzsteuer) betrug € 236.475,19. Daraus errechnet sich ein monatlicher Bestandzins von € 6.131,07 (€ 236.475,19 / 38,57 Monate) exkl. USt. Dieser Betrag liegt jedoch unter dem monatlichen Mindesthauptbestandzins für 486 m², was sich dadurch erklären lässt, dass im Zeitraum 13.10.2017 bis 31.12.2020 nicht die gesamte Erweiterungsfläche behördlich genehmigt war.

Gemäß § 26 GebG ist aber für die Bewertung das BewG mit der Maßgabe anzuwenden, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte Leistungen und Lasten zu behandeln sind. Die mit der entsprechenden behördlichen Genehmigung der gesamten Erweiterungsfläche bedingte Verpflichtung zur Leistung des Bestandzinses für die gesamte Erweiterungsfläche ist daher als unbedingte Leistung zu behandeln.

Der für die Berechnung des Werts gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG maßgebliche Bestandzins ist zufolge § 26 GebG anhand des als unbedingte Leistung zu behandelnden, für die gesamte

Erweiterungsfläche von 486 m² vereinbarten Mindesthauptbestandzinses zu berechnen (wie dies bereits im angefochtenen vorläufigen Bescheid erfolgt ist). Der monatliche Mindesthauptbestandzins für die gesamte Erweiterungsfläche beträgt $486 \text{ m}^2 \times € 14,90 = € 7.241,40 + 20 \% \text{ USt} = € 8.689,68$.

Die Verpflichtung zur Zahlung des Bestandzinses begann zufolge Vertragspunkt IV. 4.1. erst mit der Fertigstellung der Umbauarbeiten am 13.10.2017 zu laufen. Da gebührenrechtlich bis 31.12.2031 ein Vertrag auf bestimmte Dauer und daran anschließend ein Vertrag auf unbestimmte Dauer anzunehmen ist, ist der monatliche Mindesthauptbestandzins auf die Dauer von 13.10.2017 bis 31.12.2031 (= 170,57 Monate) mit anschließender unbestimmter Dauer (36 Monate) zu vervielfachen. Der für den Wert gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG maßgebliche Bestandzins errechnet sich daher wie folgt: $€ 8.689,68 \times 206,57 \text{ Monate} = € 1.795.027,20$ (inkl. USt).

Betriebs- und Nebenkosten

Die vertraglich vereinbarte Verpflichtung der Bf. zur Bezahlung der für die Erweiterungsfläche anteiligen Betriebskosten begann bereits vor der Verpflichtung zur Entrichtung des Bestandzinses, nämlich mit der vertragskonformen Übergabe am 1.8.2017 zu laufen. Die im Zeitraum von 1.8.2017 bis 31.12.2020 (somit für 41 Monate) tatsächlich bezahlten Betriebs- und Nebenkosten lt. Bestandvertrag betrugen € 88.430,64 (inkl. USt).

Daraus errechnet sich ein monatlicher Durchschnittswert iHv € 2.156,84 ($€ 88.430,64 / 41 \text{ Monate}$). Dieser ist für die Wertberechnung auf die Dauer bis 31.12.2031 (= 173 Monate) mit anschließender unbestimmter Dauer (36 Monate) zu vervielfachen. Die für den Wert gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG maßgeblichen Betriebs- und Nebenkosten betragen daher insgesamt € 450.779,56 inkl. USt. ($€ 2.156,84 \times 209 \text{ Monate}$).

Versicherungskosten

Die Bf. hat sich zum Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung verpflichtet. Aus der diesbezüglich geleisteten Jahresprämie iHv € 394,14 ergibt sich ein monatlicher Durchschnittswert iHv € 32,85. Dieser ist ebenso auf die gebührenrechtliche Gesamtdauer zu vervielfachen und daher mit einem Betrag von € 6.785,82 ($€ 32,85 \times 206,57 \text{ Monate}$) dem Wert hinzuzurechnen.

Ergebnis

Der für die Gebührenberechnung maßgebliche Gesamtwert errechnet sich wie folgt:
 $€ 1.795.027,20 \text{ (Bestandzins)} + € 450.779,56 \text{ (Betriebs- und Nebenkosten)} + € 6.785,82 \text{ (Versicherungskosten)} = € 2.252.592,58$.

Die Gebühr für den 3. Nachtrag ist gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 1 % des Wertes, somit iHv € 22.525,93 festzusetzen.

Zum Vorbringen der Bf. zum Grundsatz von Treu und Glauben

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (zB VwGH 7.5.2025, Ra 2024/15/0012, mwN). Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG jedoch nicht, weshalb dem Grundsatz von Treu und Glauben im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Bedeutung zukommt. Bei der Anwendung der Norm des § 200 BAO beschränkt sich der Ermessensspielraum darauf, ob bei Vorliegen einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO eine vorläufige oder eine endgültige Festsetzung erfolgt. Wenn aber – wie in gegenständlichem Fall – die Ungewissheit beseitigt ist, ist gemäß § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Für das im Beschwerdeschriftsatz in eventu gestellte Nachsichtsansuchen ist das Finanzamt Österreich zuständig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelangte das Bundesfinanzgericht aufgrund der Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der vereinbarten Kündigungsgründe zum Ergebnis, dass der formal auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Vertrag gebührenrechtlich zunächst als ein Vertrag von bestimmter Dauer und erst daran anschließend als Vertrag auf unbestimmte Dauer zu werten ist (vgl. insb. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072; 3.6.2020, Ra 2019/16/0182; 15.12.2025, Ro 2025/16/0004, mwN). Zudem ist die Beurteilung, ob ein konkreter Bestandvertrag vom Verwaltungsgericht, das sich auf dem Boden der erwähnten Rechtsprechung bewegt, im Einzelfall in seiner Gesamtgestaltung als Vertrag auf bestimmte Dauer oder auf unbestimmte Dauer gedeutet wird – von krassen Fehlentscheidungen abgesehen – keine Frage, die über den Einzelfall hinausgeht und daher nicht grundsätzlich im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG (vgl. etwa VwGH 17.5.2023, Ra 2023/16/0056, mwN).

Wien, am 20. Juli 2026