

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch e/n/w/c Eiselsberg Natlacen Walderdorff Cancola Rechtsanwälte GmbH, Schwarzenbergplatz 7, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.03.2012, ErfNr.***, StNr.*** betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren beim Finanzamt

1. Gebührenanzeige

Am 30. Juni 2009 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) ein am 30. Juni 2009 zwischen der BESTANDGEBERIN als Bestandgeberin (kurz Bestandgeberin) und der BESTANDNEHMERIN als Bestandnehmerin (die zwischenzeitig in die BF umgewandelt wurde = die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) abgeschlossener Bestandvertrag zur Vergebühnung angezeigt.

2. vorläufiger Bescheid vom 21. September 2009

Am 21. September 2009 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf. für den oben angeführten Bestandvertrag einen vorläufigen Bescheid und setzte die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 15.699,60 fest.

Zur Berechnung der Gebühr führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 mit 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.569.960,00 (gerundet gemäß § 204 BAO) € 15.699,60.

Die Bescheidbegründung lautet wie Folgt:

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

Berechnung der Bemessungsgrundlage: Entgelt lt. Vertrag x Dauer"

Der vorläufige Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

3. Ermittlungen durch das FA

Am 6. März 2012 richtete das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt an die Bf.:

"Dauer : 5 Jahre

wie hoch war der tatsächlich bezahlte Hauptbestandzins inkl.USt vom Beginn bis zur letzten Abrechnung ?

Garagenbeitrag war fix.

Wie hoch waren die monatlichen durchschnittlichen Betriebs-u. Nebenkosten inkl. UST (Akonto war vereinbart)

Werbekosten waren fix."

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte die Bf. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 23. März 2012 folgende Unterlagen:

1. Auszug Mietvertrag bezüglich Bestandzeit,
2. Aufstellung tatsächlich bezahlter Miete,
3. Auszug Mietvertrag bezüglich Garagenbeitrag,
4. Kopie der ersten und letzten Vorschreibung (Rechnung) für die Betriebs- und Nebenkosten
5. Auszug Mietvertrag bezüglich Werbekosten.

Weiters teilte die Bf. dem Finanzamt mit, dass sie eine Betriebs- bzw. Nebenkostenabrechnung für 2010/2011 noch nicht erhalten habe.

4. endgültiger Bescheid vom 29. März 2012

Mit endgültigem Bescheid vom 29. März 2012 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den oben angeführten Bestandvertrag die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG iVm § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit € 47.098,80 (1 % einer Bemessungsgrundlage von € 4.709.880,00) fest.

Zur Berechnung der Berechnung der Bemessungsgrundlage führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gesamtentgelt pro Monat laut Bekanntgabe vom 23.3.2012 € 26.166,00

x Dauer (60 Monate),....€ 1 569 960,00

*+ Option (Laut Pkt. 5. des Vertrages zweimal um jeweils 5 Jahre = 120 Monate
€ 3.139.920,00*

BEMESSUNGSGRUNDLAGE: € 4.709.880,00

Das Optionsrecht für eine weitere bestimmte Vertragsdauer ist bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen."

5. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bf. ein, dass sie aus heutiger Sicht keine der beiden ihr eingeräumten Verlängerungsoptionen in Anspruch nehmen werde. Aus diesem Grund ersuche sie um Neuberechnung bzw. um Stornierung der geforderten Nachzahlung. Sollte das aus finanztechnischen Gründen nicht möglich sein, um Bestätigung, dass sie bei Nichtinanspruchnahme der Option(en) die zu viel entrichtete Vertragsgebühr refundiert bekomme.

6. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2012 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Unter einer Option ist ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Einer "neuerlichen Willenseinigung" beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung bedarf es im Optionsfall nicht und bewirkt eine optionsweise herbeigeführte Vertragsverlängerung auch nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages sondern eben nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Dies bedeutet im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert. Eine solche Bedingung ist nach § 26 GebG zu behandeln, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (sh. VwGH-Entscheidung vom 24.1.2001, 2000/16/0562 sowie vom 19.1.1994, 93/16/0159)."

7. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bf. ergänzend vor, dass der Vertrag bezüglich der Beendigung des Bestandsverhältnisses folgende Regelungen zum Inhalt habe:

1. Auflösungsgründe durch den Bestandgeber

Der Bestandgeber könne das Bestandsverhältnis während der gemäß Punkt 5.1 vereinbarten Bestandzeit bei Vorliegen eines wichtigen Grundes unbeschadet Punkt 20 dieses Vertrages bei Vorliegen eines der folgenden aufgezählten Gründe beenden.

- bei Nichterfüllung behördlicher Auflagen oder gesetzlicher Bestimmungen durch den Bestandnehmer;
- der Bestandnehmer trotz Mahnung und Setzung einer mindestens 3-tägigen Nachfrist seine Betriebspflicht verletzt;
- er mit entgeltlicher Verpflichtung trotz zweimaliger Mahnung und Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen aus diesem Bestandvertrag, sei es dem Erlag Bestandentgeltes im Verzug ist.

Punkt 19 des Bestandvertrages berechne den Bestandgeber, die ihm aufgrund dieses Bestandsvertrages treffenden Rechte und Pflichten auf Dritte zu übertragen.

Punkt 20 berechtige den Bestandgeber zur vorzeitigen Auflösung (wichtige Gründe), wenn der Bestandnehmer

- mit den Entgeltzahlungen trotz Mahnung und Nachfrist von vierzehn Tagen im Rückstand ist, wobei die Auflösung des Bestandsvertrages auch wirksam mit Räumungsklage erklärt werden kann;
- den Bestandgegenstand, die der gemeinsamen Verwendung und Benützung dienenden Bereiche technischer Anlagen unbefugt benützt oder diese an Dritte weitergibt und dieses Verhalten trotz Abmahnung und Nachfrist beibehalten und nicht unterlassen wird;
- sich gegenüber dem Bestandnehmer, dessen Angestellten und Bediensteten, Kunden oder Besuchern des Freizeit- und Erlebnishopping Center oder anderen Bestandnehmern oder dessen Angestellten gegenüber grob ungebührlich verhält;
- gegen eine wesentliche Bestimmung dieses Vertrages verstößt und trotz schriftlicher Abmahnung und Nachfristsetzung durch den Bestandgeber dieses Verhalten nicht einstellt;
- ein Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels Kostendeckend das Vermögen abgewiesen wird;
- wiederholte Male Exekution im Bestandsobjekt durchgeführt werden oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird.

Auflösung durch den Bestandnehmer

Weiters berechtige Punkt 20 des Bestandsvertrages den Bestandnehmer den Vertrag mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn im Ekazent mehr als 30 % der Bestandsflächen leer stehen oder nicht betrieben werden für den Zeitraum von mindestens drei Monaten bzw. für das Funktionieren des Centers wesentliche Mieter (.....) nicht im Center ihren Geschäftsbetrieb ausüben.

Das Finanzamt gehe in seiner Berufungsvorentscheidung davon aus, dass es sich bei dem zu vergebührenden Bestandsvertrag um einen zeitlich befristeten Vertrag handelt, dessen Laufzeit sich auf insgesamt 15 Jahre erstrecke und der gemäß § 33 TP5 Abs. 1 zu vergebühren sei. Das Finanzamt lasse dabei aber unberücksichtigt, dass sowohl der Bestandgeber als auch der Bestandnehmer berechtigt seien diesen Vertrag vorzeitig zu beenden. Punkt 19 des Vertrags räume dem Bestandgeber überdies das Recht ein, die ihn aufgrund dieses Bestandsvertrages treffenden Rechte und Pflichten auf Dritte zu übertragen. Punkt 20 umschreibe als "Vertragsauflösungsgründe" jene Voraussetzungen, unter denen sowohl der Bestandgeber als auch der Bestandnehmer berechtigen seien, das Bestandsverhältnis zu beenden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe schon mehrfach (zB 90/15/0034 und 99/16/0017) ausgeführt, dass ein vertraglich vereinbartes Weitergaberecht einem Bestandvertrag ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich seiner Dauer verleiht, dass der Vertrag gebührenrechtlich als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren ist. Dies gelte um so mehr, als gerade im Geschäftsleben die Mobilität - wie die Erfahrung des täglichen Lebens zeige - erheblich ist, sodass die Weitergabe des Vertrages

(insbesondere auch im Rahmen der Veräußerung von Geschäften und Einkaufszentren) durchaus wahrscheinlich sei. Diese Überlegungen, die der Verwaltungsgerichtshof den oben zitierten Entscheidungen zugrunde gelegt habe, seien jedoch auch bezüglich anderer Endigungsgründe eines Bestandverhältnisses sinngemäß anzuwenden.

So sehe Punkt 20 des Bestandvertrags Beendigungsgründe vor, die den Bestandgeber bzw. den Bestandnehmer berechtigen, den Vertrag aus wichtigem Grund aufzulösen. Eine Gesamtbetrachtung aller im Bestandvertrag enthaltenen Beendigungsgründe führe jedenfalls dazu, dass die im konkreten Fall die Vertragsauflösungsmöglichkeiten nach ihrem Gewicht und ihrer Wahrscheinlichkeit dazu führen, dass insgesamt von einer ungewissen Vertragsdauer auszugehen sei.

Aus diesen Gründen hätte das Finanzamt von einer unbestimmten Vertragsdauer des zu vergebührenden Vertrages ausgehen müssen. Die wiederkehrenden Leistungen wären bei der Vergebührung nur mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten gewesen.

Da das Finanzamt die rechtliche Bedeutung der in Punkt 5.2 sowie Punkt 20 des zu vergebührenden Bestandsvertrages enthaltenen Auflösungsgründe verkannt habe, sei die Berufungsvorentscheidung mit dem Mangel einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet.

Aus diesen Gründen beantragte die Bf., dass die Gebühr mit EUR 9.419,76 festgesetzt werde.

II. Verfahren vor dem UFS und BFG

1. Vorlage der Berufungen an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 3. Juli 2012 (der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde) legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Darin wurden die Streitpunkte vom Finanzamt wie Folgt definiert:

"Ist die von der Option erfasste Verlängerung der Bestandvertragsdauer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn - aus derzeitiger Sicht - die Option nicht in Anspruch genommen werden wird?"

Ist die Vertragsvereinbarung "Der Bestandgeber ist berechtigt, die ihn aufgrund dieses Bestandvertrages treffenden Rechte und Pflichten auf Dritte zu übertragen..." ein Präsentationsrecht zu sehen oder handelt es sich dabei um ein Weitergaberecht?"

Wie ist die Bestandvertragsdauer zu berechnen?"

2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.*** .

III. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Am 30. Juni 2009 schlossen die BESTANDGEBERIN als Bestandgeberin und die BESTANDNEHMERIN als Bestandnehmerin einen Bestandvertrag ab. Die darüber errichtete Urkunde wurde von beiden Vertragspartnern an diesem Tag unterzeichnet. Die Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"5. Bestandzeit

5.1. Das Bestandverhältnis beginnt mit der Übergabe des Bestandobjektes und wird auf die bestimmte Dauer von 5 Jahren (in Worten: fünf Jahren) abgeschlossen. Es endet daher nach Ablauf dieser Vertragsdauer, ohne dass es einer Kündigung bedarf durch Zeitablauf.

Weiters hat der Bestandnehmer die Möglichkeit diesen Bestandvertrag zweimal um jeweils 5 Jahre zu den Bedingungen dieses Bestandvertrages zu verlängern. Die Ausübung dieser Verlängerungsoptionen muss dem Bestandgeber jeweils schriftlich mittels eingeschriebenen Briefs jeweils sechs Monate vor Vertragsende durch den Bestandnehmer mitgeteilt werden.

5.2. Der Bestandgeber kann das Bestandsverhältnis während der gem. Punkt 5.1 vereinbarten Bestandzeit bei Vorliegen eines wichtigen Grundes unbeschadet Punkt 20 dieses Vertrages bei Vorliegen eines der folgenden aufgezählten Gründe beenden

- bei Nichterfüllung behördlicher Auflagen oder gesetzlicher Bestimmungen durch den Bestandnehmer;*
- der Bestandnehmer trotz Mahnung und Setzung einer mindestens 3-tägigen Nachfrist seine Betriebspflicht verletzt;*
- er mit entgeltlichen Verpflichtungen trotz zweimaliger Mahnung und Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen aus diesem Bestandvertrag, sei es dem Erlag Bestandentgeltes im Verzug ist.*

6. Bestandentgelt

....

19. Untervermietung, Weitergabe

19.1. Dem Bestandnehmer ist es nicht untersagt, den Bestandgegenstand entgeltlich oder unentgeltlich dritten Personen zur Nutzung oder Benutzung zu überlassen, sei dies im Wege der Verpachtung, Untervermietung oder durch sonstige Vereinbarungen.

19.2. entfällt

19.3. Der Bestandgeber ist berechtigt, die ihn aufgrund dieses Bestandsvertrages treffenden Rechte und Pflichten auf Dritte zu übertragen, wobei er verpflichtet ist, dies dem Bestandnehmer binnen 14 Tagen ab Rechtswirksamkeit der Übertragung mitzuteilen. Der Bestandnehmer erklärt, aus einer derartigen Rechteübertragung, auch wenn diese in einem Wechsel der Gesellschafter/Geschäftsführer der Bestandgebergesellschaft besteht, keine Rechtsfolgen abzuleiten oder geltend zu machen.

20. Vertragsauflösung aus wichtigem Grund

Der Bestandgeber ist berechtigt, diesen Bestandvertrag ungeachtet der abgeschlossenen Dauer ohne Einhaltung von Fristen oder Terminen aufzulösen, wenn der Bestandnehmer:

- mit den Entgeltzahlungen trotz Mahnung und Nachfrist von vierzehn Tagen im Rückstand ist, wobei die Auflösung des Bestandsvertrages auch wirksam mit Räumungsklage erklärt werden kann;*
- den Bestandgegenstand, die der gemeinsamen Verwendung und Benützung dienenden Bereiche technischer Anlagen unbefugt benützt oder diese an Dritte weitergibt und dieses Verhalten trotz Abmahnung und Nachfrist beibehalten und nicht unterlassen wird;*
- sich gegenüber dem Bestandnehmer, dessen Angestellten und Bediensteten, Kunden oder Besuchen des Freizeit- und Erlebnisshopping Center oder anderen Bestandnehmern oder dessen Angestellten gegenüber grob ungebührlich verhält;*
- gegen eine wesentliche Bestimmung dieses Vertrages verstößt und trotz schriftlicher Abmahnung und Nachfristsetzung durch den Bestandgeber dieses Verhalten nicht einstellt;*
- ein Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels Kostendeckend das Vermögen abgewiesen wird;*
- wiederholte Male Exekution im Bestandsobjekt durchgeführt werden oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird.*

Der Bestandnehmer kann den Vertrag mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn im EKZ mehr als 30 % der Bestandsflächen leer stehen, oder nicht betrieben werden für den Zeitraum von mindestens drei Monaten bzw. für das Funktionieren des Centers wesentliche Ankermieter (.....) nicht mehr im Center ihren Geschäftsbetrieb ausüben. Dem Bestandnehmer ist bekannt, dass der Elektrofachmarkt voraussichtlich erst im Frühjahr 2011 eröffnet.

..."

Auf Grund der im Bestandvertrag getroffenen Vereinbarungen hat die Bf. für die Überlassung der Bestandsache durchschnittlich monatlich Leistungen in Höhe von € 26.166,00 (inklusive Neben- und Betriebskosten, Werbepauschale, Garagenbeitrag und Umsatzsteuer) zu erbringen.

IV. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen des Bemessungsaktes ErfNr.*** , wie insbesondere den Bestandvertrag, S. 7ff sowie die von der Bf. mit Schriftsatz vom 23. März 2012 vorgelegten Abrechnungen, S 61ff.

V. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. 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 1 v.H.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 2 GebG zählen einmalige oder wiederkehrende Leistungen die für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

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.

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.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Nach Abs. 5 dieser Bestimmung heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben der Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Gemäß § 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 § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen und 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.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit (gemäß Abs. 1) beseitigt, so ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Endgültige Bescheide können gegenüber dem vorläufigen Bescheid inhaltliche Änderungen aufweisen. Es besteht keine innere Bindung. Auch in Bereichen, in denen keine Ungewissheit bestand, kann eine geänderte Auffassung, Beurteilung und Wertung Platz greifen. Es ist gleichgültig, ob der endgültige Bescheid gegenüber dem vorläufigen eine Änderung erfährt oder nicht, er ist grundsätzlich in allen Belangen anfechtbar, auch in solchen, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den vorläufigen Bescheid schon abgesprochen wurde. Es gibt keine Teilrechtskraft (vgl. VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu entrichten ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen. Grundsätzlich sind somit die Betriebskosten und weiter alle jene Kosten, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Bestandsache erleichtern oder der Sicherung dienen in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Dazu zählt aber auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches. Es sind alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Bestandrechtes stehen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandgeber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsachen dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass die Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (vgl. ua. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 75 bis 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bf. insgesamt durchschnittlich Leistungen in Höhe von € 26.166,00 pro Monat zu erbringen hat, die in einem wirtschaftlichen

Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache stehen, ergibt einen Jahresbetrag von € 313.992,00.

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. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237 mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Im gegenständlichen Fall hat die Bestandnehmerin auf Grund Punkt 5.2 des Vertrages die Möglichkeit durch einseitige Erklärung, den auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossenen Bestandvertrag zweimal um jeweils 5 weitere Jahre zu verlängern, weshalb die Bemessung der Gebühr grundsätzlich - sofern nicht auf Grund vorzeitiger Auflösungsmöglichkeiten des Vertrages gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliegt (dann Bemessung vom dreifachen Jahreswert iHv € 941.976,00) – vom 15-fachen Jahreswert iHv € 4.709.880,00 zu erfolgen hat.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit 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 (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040). Hingegen kommt dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in den §§ 1112, 1117 und 1118 ABGB normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040 und VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als Vertrag auf 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 (VwGH 28.09.1998, 98/16/0176).

Zu einem sog. "Sonderkündigungsrecht" der Vermieterin für den Fall, dass der umsatzabhängig berechnete Mietzins nach dem 01.10.2007 unter einen jährlichen Betrag von netto EUR 220.000,00 sinkt, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149 ausgesprochen, dass einem derartigen Vorbehalt zufolge der ausdrücklichen Anordnung im § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG keinerlei Bedeutung zukommt, weil im Beschwerdefall das "Sonderkündigungsrecht" nicht schrankenlos zusteht, sondern nur, wenn ein bestimmtes qualifiziertes Sinken des Mietzinses eintreten sollte.

Auch im gegenständlichen Fall wurde kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart, sondern ist vor Ablauf der bestimmten Dauer eine einseitige Beendigung des Bestandverhältnisses nur bei Vorliegen einzelner, in Punkt 5.2 und Punkt 20 des Vertrages taxativ aufgezählter wichtiger Gründe möglich. Die in Punkt 19.3 vorgesehene Berechtigung des Bestandgebers, die ihn aufgrund des Bestandvertrages treffenden Rechte und Pflichten auf Dritte zu übertragen, berechtigt den Bestandnehmer gerade nicht dazu, daraus irgendwelche Rechtsfolgen (wie zB eine vorzeitige Auflösung des Bestandverhältnisses) abzuleiten.

Im Gegensatz dazu lag dem Erkenntnis VwGH 17.9.1990, 90/15/0034 ein Bestandvertrag zu Grunde, in dem ausdrücklich festgelegt wurde, dass durch Kontrahieren des Vermieters mit dem präsentierten Nachfolger der Mietvertrag mit dem ersten Mieter aufgelöst wird.

Im Fall des Erkenntnis VwGH 27.1.2000, 99/16/0017 war unter dem Vertragspunkt "Pachtdauer" eine vorzeitige Auflösung des Vertrages durch die Pächterin vorgesehen, wenn das Hotel bzw. die Liegenschaft auf der das Hotel errichtet ist, veräußert wird. Weiters wurde unter dem Punkt "Weitergabe des Pachtgegenstandes" Folgendes vereinbart:

"Die Pächterin darf in diesem Vertrag eingeräumte Rechte, auch nur teilweise, nur nach vorheriger ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung der Verpächterin weitergeben. Davon ausgenommen sind andere von der Pächterin geführte und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften."

Dazu hat der VwGH ausgeführt:

"Durch diese Bestimmung wird die Pächterin in die Lage versetzt, den Pachtvertrag aufzulösen. Ebenso wie im Falle des zu einem Präsentationsrecht ergangenen hg Erkenntnis vom 17. September 1990, ZI 90/15/0034, wurde durch die vorliegende Vertragsbestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist."

Im gegenständlichen Fall ist die Bestandnehmerin durch Punkt 19.1. des Vertrages berechtigt, den Bestandgegenstand im Wege der Verpachtung oder Untervermietung

dritten Personen zur Nutzung oder Benutzung zu überlassen. Dadurch wird die Bestandnehmerin jedoch nicht in die Lage versetzt, den Bestandvertrag aufzulösen. Ebenso wenig berechtigt, die nach Punkt 19.3. zulässige Übertragung der die Bestandgeberin aufgrund des Bestandvertrages treffenden Rechte und Pflichten auf Dritte, die Bestandnehmerin zu einer vorzeitigen Vertragsauflösung.

Aus der gesamten Vertragsgestaltung leuchtet hervor, dass sich beide Vertragspartner für einen Zeitraum von zunächst 5 Jahren binden wollten. Die der Bestandgeberin eingeräumte Option, durch einseitige Erklärung das Bestandverhältnis zweimal um jeweils weitere 5 Jahre verlängern zu können, zeigt, dass sich die Bestandgeberin insgesamt für einen Zeitraum von 15 Jahren gebunden hat und wäre diese Option inhaltsleer, wenn es die Bestandgeberin jederzeit (und nicht nur bei Vorliegen der im Vertrag definierten wichtigen Gründe) in der Hand hätte, durch Übertragung der Rechte und Pflichten auf Dritte einseitig eine Vertragsauflösung herbeizuführen. Mit der Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Vertrag auf Dritte werden alle eingegangenen Verpflichtungen überbunden und bleibt die vertragliche Bindung für die restliche Dauer bestehen. Im Gegensatz zu einem Präsentationsrecht, bei dem der Bestandvertrag mit dem ersten Bestandnehmer durch Kontrahieren des Bestandgebers mit dem präsentierten Nachfolger aufgelöst wird, kann bei vorweg erteilter Zustimmung die Rechtsstellung aus dem Bestandverhältnis ohne Mitwirkung des jeweils anderen Vertragspartners übertragen werden und bedarf es dazu nicht den Abschluss eines neuen Bestandvertrages und infolgedessen auch nicht der Auflösung des alten Bestandvertrages (vgl. dazu auch BFG 30.6.2014, RV/7100647/2011).

Die gegenständlichen Vertragsbestimmungen verleihen daher dem Bestandvertrag nicht ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich seiner Dauer, dass er gebührenrechtlich als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren ist.

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

VI. Zur Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Verfahren war eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entscheidungswesentlich, weil es bislang zur Rechtsfrage, ob ein Weitergaberecht ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Dauer eines Bestandvertrages herbeiführt, dass der Vertrag gebührenrechtlich als auf unbestimmte Dauer zu beurteilen ist, lediglich 1 Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gibt (VwGH 27.1.2000, 99/16/0017). Im dortigen Beschwerdefall ist überdies eine Weitergabe des Rechte aus dem Bestandvertrag auf Seiten der Bestandnehmerin vereinbart worden, im

gegenständlich zu beurteilenden Fall ist die Bestandgeberin zur Weitergabe der Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis berechtigt und kann die Bestandnehmerin daraus ausdrücklich keine Rechtsfolgen ableiten oder geltend machen.

Wien, am 14. Juli 2015