

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch e/n/w/c Eiselsberg Natlaceen Walderdorff Cancola Rechtsanwälte GmbH, Schwarzenbergplatz 7, 1030 Wien , gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. Juli 2010, ErfNr.\*\*\*, StNr.\*\*\* betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Rechtsgebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z.1 GebG iVm § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.577.810,77, somit mit einem Abgabenbetrag von **€ 15.778,11** festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren beim Finanzamt

#### 1. Gebührenanzeige

Am 21. Jänner 2009 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) ein am 19. Jänner 2009 zwischen der BESTANDGEBERIN als Bestandgeberin (kurz Bestandgeberin) und der BESTANDNEHMERIN als Bestandnehmerin (= die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) abgeschlossener Bestandvertrag zur Vergebührung angezeigt.

#### 2. vorläufiger Bescheid vom 5. Oktober 2009

Am 5. Oktober 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 € 13.122,81 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 € 1.312.281,43 (gerundet gemäß § 204 BAO) € € 13.122,81*

Die Bescheidbegründung lautet wie Folgt:

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

*Bemessungsgrundlage:*

*Monatlicher Mindestbestandzns + Werbekostenpauschale x m2 x vereinbarte Dauer zzgl. USt (38 + 3 x 403,56 x 59,51),*

*Die Neben- und Versicherungskosten wurden gem. § 184 BAO geschätzt (1.900,-- u. 300,-- x 59,5 inkl. Ust).*

Der vorläufige Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

### **3. Ermittlungen durch das FA**

Mit Vorhalt vom 15. Mai 2012 ersuchte das FA die Bf. um Bekanntgabe der monatlichen Höhe des tatsächlich bezahlten Bestandentgelts inkl. Umsatzentgelt sowie sämtlicher Betriebs- und Nebenkosten (wie Werbe-, Verwaltungskosten etc.) sowie der lt. Pkt. 13 des Vertrages abzuschließenden Versicherungen, seit Vertragsbeginn 16.01.2009 bis dato.

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte die Bf. dem FA mit Schriftsatz vom 19. Juni 2012 ein Konvolut von Unterlagen und teilte mit, dass die Zweigstelle per 16. April 2010 an den Vermieter übergeben worden sei, die letzte Zahlung sei per 30. Juni 2010 erfolgt.

### **4. endgültiger Bescheid vom 11. Juli 2012**

Mit endgültigem Bescheid vom 11. Juli 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 € 16.728,88 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 € 1.672.887,77 (gerundet gemäß § 204 BAO) € 16.728,88.*

Die Bescheidbegründung lautet wie Folgt:

*"Bemessungsgrundlage lt. Anfragenbeantwortung v. 21.06.2012:*

*Bekanntgegebene Entgelte (Miete inkl. Umsatzmiete, Strom-, Wasser- u. Nebenkosten, Verwaltungsentgelt, Werbekosten) für den Zeitraum 16.01.2009 bis 30.06.2012 (17,5 Monate) € 409.890,29 netto.*

*Für die restlichen 42 Monate wurde der errechnete Durchschnitt pro Monat aus den bekanntgegebenen Werten angesetzt (€ 23.422,30 x 42 = 983.736,60 netto) zzgl. Ust. Die Versicherung wurde mit dem aus den bekanntgegebenen Jahreswerten errechneten Durchschnittswert angesetzt (2009 : € 15.382,38 für 151 Filialen, 2010 : € 13.626,36 für 142 Filialen, ergibt einen Durchschnitt von rund € 9,00/Filiale x vereinbarte Dauer) = 535,50 inkl. Ust."*

## **5. Berufung**

Die dagegen eingebrauchte Berufung richtet sich gegen die Höhe der Nachforderung. Die Begründung lautet auszugsweise wie Folgt:

### *" Korrekte Berechnung*

*Es entspricht dem Gesetz, nach einer vorläufigen Festsetzung der Gebühr mittels vorläufigen Bescheids die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu ermitteln. Gemäß § 17 Abs. 3 BewG sind dabei jene Umstände zugrunde zu legen, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden.*

*Im konkreten Fall wurden dem Finanzamt auf Ersuchen sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt, anhand des tatsächlichen Verlaufs des Bestandverhältnisses die Gebühr den wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen. Dabei wurden sämtliche umsatzabhängigen Mietzahlungen während der Dauer des Bestandverhältnisses bekanntgegeben ebenso wie die einvernehmliche Abrechnung zum 30.06.2010. Auf dieser Grundlage hätte das Finanzamt erkennen können, dass nach jenem Zeitpunkt, in dem die umsatzabhängige Miete den Mindestbetrag (der bei der vorläufigen Festsetzung herangezogen wurde) überstiegen hat, ab der Rückstellung des Bestandobjektes keine Miete mehr bezahlt wurde, die über dem der vorläufigen Berechnung zugrunde liegenden Betrag liegt.*

*Es wurde nämlich ab dem Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung mit 30.06.2010 keine Miete überhaupt mehr bezahlt.*

*Auf dieser Grundlage hätte das Finanzamt über die gesamte Dauer des ursprünglich vereinbarten Bestandverhältnisses zwar für die Zeit der tatsächlichen Nutzung die Bemessungsgrundlage anhand der tatsächlich bezahlten Mieten heranziehen können, jedoch auch feststellen können, dass danach keine solche Miete vorliegt, die die Heranziehung einer höheren Gebühr als der ursprünglichen rechtfertigt.*

*Bei Betrachtung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne des § 17 Abs. 3 BewG kann immer nur auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse Bedacht genommen werden, die Heranziehung "fiktiver" Mieten, die jedoch tatsächlich in der Realität nicht bezahlt werden, ist in diesem Sinne unzulässig.*

*Ziel einer Schätzung im Sinne des § 17 Abs. 3 BewG ist die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, die die größte Wahrscheinlichkeit in sich haben. Ein bewusstes höher ansetzen ist ebenso unzulässig wie die Schaffung einer "Strafsteuer" (VwGH 11.12.1987, 86/17/0101; 13.12.1985, 84/17/0034). Ziel der Schätzung ist es, Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die den tatsächlichen Betriebsergebnissen möglichst nahe kommen (VwGH 19.12.1958, 1275/55).*

*Im konkreten Fall lagen sogar sämtliche Daten vor, sodass nicht geschätzt werden hätte müssen.*

*Wenn eine Heranziehung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage führt, muss die Tatsache, dass keine Mieten*

*mehr bezahlt werden, auch dahingehend berücksichtigt werden, dass bei der Gebührenbemessung jene Zeit lediglich mit dem Mindestzins anzusetzen ist. Nicht bestritten wird die Tatsache, dass die ursprüngliche Vertragsdauer bei der Gebührenbemessung heranzuziehen ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat, sind jene Umstände zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorhersehbar waren (Erkenntnis vom 16.06.1965, 2368/64). So ist es jedenfalls vorhersehbar, dass im Laufe des Bestandverhältnisses aufgrund der umsatzabhängigen Miete höhere Mietzahlungen erfolgen können als jene, die als Mindestbetrag angesetzt wird - es ist jedoch auch vorhersehbar, dass sich Umstände ergeben, die zu einer Bezahlung des Mindestbestandzinses oder zur Bezahlung keiner Miete führen, da sämtliche Bestandverhältnisse einvernehmlich aufgelöst oder gekündigt werden können.*

*Die Heranziehung von fiktiven Umsatzmieten widerspricht jedoch der Grundregel, den tatsächlichen wirtschaftlichen Verlauf bei der endgültigen Bemessung der Gebühr heranzuziehen. Jedenfalls ist die Festlegung eines theoretischen Höchstmaßes wie im konkreten Fall unzulässig (Arnold, Rechtsgebühren, § 22 RZ 3)."*

## **6. Berufungsvorentscheidung**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. September 2012 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Gebühr mit € 16.039,64 (1 % einer Bemessungsgrundlage von € 1.603.963,52) festgesetzt wurde. Die Begründung lautet wie Folgt:

*"Bemessungsgrundlage laut Anfragenbeantwortung vom 19.06.2012 bzw. Berufung vom 22.08.2012:*

*Bekanntgegebene Entgelte netto (Miete, Umsatzentgelt, Werbekosten, Verwaltungsentgelt, Nebenkosten, Strom- u. Wasserakonto) für den Zeitraum 16.01.2009 bis 30.06.2010 (17,5 Monate) € 408.890,29 zzgl. Ust.*

*Für die restlichen 42 Monate wurde die vereinbarte Mindestpacht zzgl. die laut Vertrag zu entrichtenden Werbe- u. Verwaltungskosten sowie Nebenkosten pro Monat aus den bekanntgegebenen Werten angesetzt (€ 22.089,19 x 42) zzgl. Ust, ergibt eine Gesamtsumme von € 1.603.963,52.*

*Nach § 17 Abs.5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.*

*In dieser Vorschrift kommt der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenschuld durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, Es ist deshalb für die Gebührenfestsetzung nur entscheidend, zu welchen Leistungen sich die Vertragsteile beim Vertragsabschluss verpflichtet haben. Dabei ist es unbedeutlich, ob die vereinbarten Leistungen später auch tatsächlich erbracht werden. Dies kann nicht nur für die "Hauptleistungen" gelten, sondern auch für sämtliche vereinbarte Nebenleistungen."*

## **7. Vorlageantrag**

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bf. ergänzend ua. noch Folgendes aus:

*" Das Finanzamt geht richtigerweise davon aus, dass auch gemäß § 17 Abs. (5) GebG etwa die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufhebt. Dies wurde auch von der Einschreiterin nicht vorgebracht.*

*Fälschlicherweise nimmt das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung jedoch an, dass für jene 42 Monate, in denen das Bestandverhältnis aufgrund der vorzeitigen Beendigung nicht bestanden hat, Rechtsgeschäftsgebühr sowohl anhand der Mindestpacht als auch auf Basis der laut Vertrag zu entrichtenden Nebenkosten zu entrichten ist.*

*Gemäß § 17 Abs. (3) BewG sind bei einer nach Vertragsabschluss erfolgten Festsetzung der Gebühr die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu ermitteln und zu berücksichtigen. Ab dem Zeitpunkt der einvernehmlichen Auflösung mit 30.06.2010 wurden weder Miete noch Nebenkosten bezahlt!*

*Eine nachträgliche Ermittlung der Bemessungsgrundlagen - also nicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern während dessen Dauer - hat das Ziel, mit höchster Wahrscheinlichkeit die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu ermitteln. Sie darf jedoch nicht zu einem bewusst höheren Ansetzen der Steuer oder zur Schaffung einer Strafsteuer führen (VwGH 11.12.1987, 86/17/0101; 13.12.1985, 84/17/0034). Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sollen somit die tatsächlichen Betriebsergebnisse möglichst genau ermittelt und berücksichtigt werden (VwGH 19.12.1958, 175/55).*

*Im konkreten Fall liegen sämtliche Daten über die gesamte Dauer des Bestandverhältnisses vor, die eine Schätzung im Sinne des Bewertungsgesetzes nicht erforderlich machen: es sind sämtliche Zahlungen über jenen Zeitraum bekannt, in dem das Vertragsverhältnis bestanden hat und darüber hinaus ist bekannt, für welche Dauer lediglich der Mindestmietzins anzusetzen ist.*

*Auf dieser Grundlage wäre für jenen Zeitraum, in dem das Vertragsverhältnis bereits beendet war, nur jener Mindestsatz anzusetzen, der laut Vertrag als Mindestbestandzins gilt. Sämtliche darüber hinausgehenden Zahlungen sind leistungs- sowie umatzabhängig. Zutreffenderweise hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung bereits die Vorschreibung der Gebühr dahingehend berichtigt, dass nicht ein durchschnittlicher Umsatz-Bestandzins, sondern lediglich der Mindestbestandzins für die bestandfreie Zeit anzusetzen ist.*

*Darüber hinaus sind jedoch auch sämtliche sonstigen Zahlungen, die umsatz- und verbrauchsabhängig sind, nur im Mindestwert anzusetzen. Bei den vertraglich vereinbarten Betriebskosten, insbesondere den dort als Nebenkosten, Strom- und Wasserakonto bezeichneten Zahlungen, handelt es sich ebenfalls um verbrauchsabhängige Abgaben, die mangels Verbrauch durch die Bestandnehmerin mit EUR 0,-- anzusetzen wären. Die Beträge im Mietvertrag sind keine Fixbeträge (wie der*

*Mindestbestandzins) sondern nur Akonto-Beträge, die verbrauchsabhängig angepasst werden.*

*Ebenso sind die Werbe- und Verwaltungskosten nur dann anzusetzen, wenn sie aufgrund tatsächlicher geschäftlicher Tätigkeit im Rahmen des Shoppingcenters in Anspruch genommen werden. Auch hier gibt es keine Fix- oder Mindestbeträge.*

*Unter Hinweis auf die Berufungsausführungen, die ausdrücklich zum Inhalt des Vorlageantrages erklärt werden, wird darauf hingewiesen, dass alle Umstände zu berücksichtigen sind, die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorhersehbar waren (VwGH, 16.06.1965, 2368/64).*

*Bei einer wirtschaftlichen Betrachtung ist es durchaus wahrscheinlich, dass Bestandverträge vor ihrer vereinbarten Vertragsdauer beendet werden und dadurch sämtliche verbrauchs- und umsatzabhängigen Zahlungen zur Einstellung gelangen.*

*Im Sinne der obigen Ausführungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr anhand der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sind daher all diese Beträge nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen."*

## **II. Verfahren vor dem UFS und BFG**

### **1. Vorlage der Berufungen an den UFS**

Mit Vorlagebericht vom 24. Oktober 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### **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. Maßgeblicher Sachverhalt**

Am 19. Jänner 2009 schlossen die BESTANDGEBERIN als Bestandgeberin und die Bf. als Bestandnehmerin einen Bestandvertrag ab. Die darüber errichtete Urkunde wurde von beiden Vertragspartnern an diesem Tag unterzeichnet. Die Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt (Hervorhebungen durch das BFG):

*"TEIL A  
Wirtschaftliche Kenndaten*

### **1. Bestandobjekt:**

*Geschäftsfläche mit der Adresse ... und damit einer Fläche im Ausmaß von **403,56 m<sup>2</sup>** gemäß § 1.1*

....

**3. Bestanddauer:**

*Vom 16. Jänner 2009 gemäß § 2.1. bis zum 31. Dezember 2013 gemäß § 2.2.*

**4. Bestandzins:**

*Jährlicher Bestandzins im Ausmaß von 5 Prozent des Jahresnettoumsatzes, mindestens jedoch Euro 38,00 pro m<sup>2</sup> Bestandfläche im Monat, all dies zuzüglich Umsatzsteuer, gemäß § 3.2.*

....

**6. Werbekostenpauschale:**

*0,7 Prozent des monatlichen Nettoumsatzes , mindestens jedoch Euro 3,00 pro m<sup>2</sup> Bestandfläche, wertgesichert, zuzüglich Umsatzsteuer, gemäß § 4.2.*

....

*Teil B*

*Vertragsbestimmungen bei Vertragsabschluss und während des aufrechten Bestandverhältnisses*

*§ 1 BESTANDOBJEKT*

....

*§ 2 BESTANDDAUER*

*§ 2.1 Die Übernahme des Bestandobjektes erfolgt an dem im Punkt 3. des Teil A genannten Zeitpunkt.*

*Das Bestandverhältnis beginnt mit diesem Zeitpunkt.*

*§ 2.2 Das Bestandverhältnis läuft bis zu dem im Punkt 3. des Teil A genannten Zeitpunkt und endet somit zu diesem Termin durch Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung bedarf.*

*Das Bestandverhältnis kann beiderseits während dieser befristeten Vertragszeit nur aus den im Vertrag genannten Gründen vorzeitig aufgelöst oder aufgekündigt werden.*

*§ 2.3. Die Verpflichtung zur Bezahlung des Bestandzinses (§3.2.), der Nebenkosten (§3.3.) und des Werbekostenpauschales (§4.2) beginnt mit dem in § 2.1. genannten Zeitpunkt.*

*§3 ENTGELT*

*§ 3.1 Das vom Bestandnehmer zu bezahlende laufende Entgelt besteht aus:*

- a) dem Bestandzins*
- b) den Nebenkosten*

### c) der Umsatzsteuer

*Erfolgt der Vertragsabschluss nicht mit 1. Jänner eines Kalenderjahres, so gilt als erstes Vertragsjahr das Rumpfjahr bis zum nachfolgenden 31. Dezember.*

*§ 3.2 Der Bestandnehmer zahlt einen Bestandzins in dem im Punkt 4. des Teil A genannten Ausmaß.*

*a) Der Mindestbestandzins ist in monatlichen Raten im Vorhinein jeweils am Ersten eines Kalendermonats zu bezahlen. Er ist wertbeständig vereinbart und wird auf den von der Bundesanstalt Statistik Österreich verlautbarten monatlichen Verbraucherpreisindex 2005 wertbezogen. ...*

*b) Der Umsatzbestandzins wird wie folgt berechnet:*

...

*§ 3.3. Festgestellt wird, dass das Center mit sämtlichen Nebenanlagen ein einheitliches Objekt bildet und somit hinsichtlich der Nebenkosten als Einheit behandelt wird.*

...

*Im Bestandzins sind keine Nebenkosten enthalten. Festgehalten wird, dass der Begriff der Nebenkosten unwiderleglich sämtliche Kosten umfasst, die von der Verwaltungsgesellschaft (siehe § 4) als Nebenkosten akzeptiert werden, sohin insbesondere auch sämtliche Sach- und Personalkosten, standortfördernde Maßnahmen und Dotierung allfälliger Rücklagen und Rückstellungen der Wohnungseigentümergemeinschaft, der Bestandgeberin oder der Verwaltungsgesellschaft im Zusammenhang mit dem Center, all dies so wie von der Verwaltungsgesellschaft festgelegt, die in die Nebenkostenabrechnung auch Beträge einzustellen berechtigt ist, die bereits in den Jahren zuvor angefallen sind, aber aus diversen Gründen erst zu einem späteren Zeitpunkt in die Nebenkostenabrechnung eingestellt werden, etwa weil einzelne Projekte erst später endabgerechnet werden oder weil die Kosten zunächst von der Bestandgeberin, einer XX -Gesellschaft oder sonstigen Dritten getragen wurden oder weil die Kosten über einen Kredit finanziert werden und diese Beträge daher gemäß Fälligkeit der Ratenrückzahlungen in die Nebenkostenabrechnung eingestellt werden. All dies so wie es der langjährigen Praxis im Center entspricht. Diese Nebenkosten sind in der jeweils anfallenden Höhe gesondert zu bezahlen und zwar insbesondere:*

*a) Sämtliche die Liegenschaft und den Bestand oder Betrieb des Centers betreffenden Steuern und öffentlichen Abgaben, die entweder aufgrund des Eigentums an der Liegenschaft oder aufgrund der Rechtsstellung als Bestandgeberin oder aufgrund der Rechtsstellung als Verwaltungsgesellschaft oder aus dieser Vereinbarung oder ihrer Durchführung kraft Gesetzes, Verordnung oder behördlicher Verfügung an den Grundeigentümer, an die Bestandgeberin oder an die Verwaltungsgesellschaft zur Vorschreibung gelangen.*

*b) Sämtliche Betriebskosten, somit alle zur Erhaltung und zum ordnungsgemäßen Betrieb des Gebäudes des Centers sowie der dazugehörigen und der sonstigen für den Betrieb*

vorgesehenen Flächen und Einrichtungen einschließlich des Centermanagements und der Betriebsführung der Gemeinschaftsanlagen notwendigen Ausgaben, sowie alle Kosten der Instandsetzung, Instandhaltung, sonstigen Erhaltung und Wartung der Gemeinschaftsanlagen jedweder Art, wie z.B. Personalkosten inklusive freiwilliger Sozialaufwendungen und Personalsuchkosten, die Kosten einer Kinderbetreuung, die Kosten für die Abfallbeseitigung samt Müll- und Altpapierentsorgung, die Kosten für Fremdleistungen betreffend die technische Instandhaltung und Betriebsführung sowie die bauliche Instandhaltung und sonstige Fremdleistungskosten, wie etwa die Kosten der Behebung von Schäden, für die kein Ersatz erzielt werden kann, z.B. weil der Ersatzpflichtige nicht gefunden wird oder nicht zahlungsfähig ist etc., insbesondere Vandalismusakte, der Betriebsfeuerwehr, der technischen Erneuerung der Haustechnik, der Kälteanlage, die Wasser- und Kanalgebühren, alle sonstigen Kosten betreffend den Kanal einschließlich der Fettabscheider-Entsorgung, die Kosten (Gebühren) für Rauchfangkehrung, Beaufsichtigungs- und Bewachungskosten bei Tag und Nacht einschließlich der Hauswartkosten, Reinigungskosten einschließlich der Straßenreinigungsgebühr und der Schneeräumung etc. (anteilig auch des untergeordneten Straßennetzes und der XX -Ringstraße), die Kosten der Straßenbetreuung einschließlich des Winterdienstes, die Kosten der Schädlingsbekämpfung und Unratabfuhr, der Be- und Entwässerung, der Grünpflege sowie der Verkehrsregelungsposten, die Kosten eines Parkleitsystems oder Parkleitdienstes, die Kosten zur Aufrechterhaltung der Sicherheit innen und außen und die für die allgemeinen Teile der Liegenschaft vorgeschriebenen Gebrauchsgebühren, weiters die Kosten für Verbrauchsmaterial, sämtliche Energiekosten, insbesondere für Strom und Gas, und Wasserkosten einschließlich Lüftung, Heizung und Kühlung, und zwar samt allen damit zusammenhängenden Kosten, wie insbesondere für Brennstoff, Anfahrt und Zulieferung, übliche Trinkgelder, die für die Bedienung eingestellten Fachkräfte einschließlich sämtlicher Dienstgeberabgaben, die übliche Reinigung, die laufende Instandsetzung, Instandhaltung und Wartung der Anlage, und weiters sonstige Kosten, wie z.B. für Abschreibungen von Büroausstattungen, Telefon, Internet, Porto, Bestandzinse, Büromaterial einschließlich Drucksorten und EDV, Kopierkosten, für Fachliteratur und Zeitschriften, Arbeitsmediziner einschließlich medizinischer Mindestversorgung, Schulungen, Beratungen, KFZ-Kosten etc., sowie der Infrastrukturkostenbeitrag. Weiters alle mit der laufenden Erhaltung und Verwaltung des gesamten Centers samt Außenanlagen und Infrastruktur verbundenen sonstigen Aufwendungen, insbesondere Verwaltungskosten und auch alle Umgestaltungen oder Ergänzungen aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Verschreibungen, sowie die Kosten zur Erfüllung der jeweils für den Betrieb des Centers erteilten Behördenaufträge etc. sowie sonstige für das gesamte Center zu entrichtende laufende öffentliche Abgaben, wie eventuell vorgeschriebene Gebrauchsgebühren.

Zu den Gemeinschaftsanlagen gehören insbesondere die im Folgenden beispielhaft genannten Anlagen und Einrichtungen, soweit diese Anlagen im Center tatsächlich vorhanden sind: Aufzüge, Stiegenhäuser, Rolltreppen, WC und Nassgruppen oder

*sonst der Gemeinschaft dienende Einrichtungen, wie die Mall, Informationsstände, Technikräume, Flucht- und Lieferflächen, Müllpressen, Ladehöfe, Parkplätze und Parkhäuser, Grün- und Gartenanlagen und sonstige Baulichkeiten, wie Eingänge, Fassaden, Dächer und sonstige Außenhaut.*

- c) *Sämtliche Kosten aller im Zusammenhang mit dem Center abgeschlossenen Versicherungen, wie z.B. Sach-, BU- und Haftpflichtversicherungen einschließlich Versicherungen betreffend Gefahren, Feuer, Blitzschlag, Schmorschäden, Leitungswasser, Sprinklerleckage, Kanalrückstau, Sturm, Hagel, Schneedruck, Steinschlag, Erdrutsch, Erdsenkung, Hochwasser, Überschwemmung, Terror, Erdbeben, innere Unruhen, böswillige Beschädigung, Streik, Aussperrung, Einbruch und Vandalismus, wobei es im freien Ermessen der Bestandgeberin sowie der Verwaltungsgesellschaft steht, den Versicherungsschutz, dessen Kosten stets Nebenkosten sind, beliebig festzulegen und flexibel, etwa auf die Notwendigkeiten der jeweiligen Risikosituation, die sich ändernden Marktverhältnisse etc., anzupassen.*
- d) *Alle Kosten der Instandsetzung, Instandhaltung, sonstigen Erhaltung und Wartung des Bestandobjektes, so wie diese Beträge dem Bestandnehmer von der Bestandgeberin vorgeschrieben werden.*

***Die unter lit. a) bis d) genannten Kosten werden von den Bestandnahmern im Verhältnis der Bestandflächen getragen***, wobei mit gesondertem Vertrag in Bestand gegebene Lagerflächen nur in dem für die Aufteilung der Nebenkosten relevanten Flächenausmaß, sohin nur mit fünfzig Prozent des festgelegten Ausmaßes der Bestandfläche, und mit gesondertem Vertrag in Bestand gegebene Büroflächen nur in dem für die Aufteilung der Nebenkosten relevanten Flächenausmaß, sohin nur mit vierzig Prozent des festgelegten Ausmaßes der Bestandfläche, berücksichtigt werden, sofern in diesen gesonderten Verträgen eine solche Reduktion vorgesehen ist, und Flächen für primär im allgemeinen Interesse liegende Einrichtungen, wie Polizeidienststelle, Post, Behandlungsräume für den Notarzt, Kinderbetreuungsflächen etc., dann, wenn sie als für die Aufteilung der Nebenkosten nicht relevante Flächen behandelt werden, ebenso wie die Mallflächen im Center und nicht in Bestand gegebene Flächen von XX -Gesellschaften, wozu auch Flächen zählen, deren Nebenkostenanteil aufgrund von Insolvenzen oder Ähnlichem uneinbringlich ist, im für die Aufteilung der Nebenkosten relevanten Flächenausmaß von bis zu 1.250 m<sup>2</sup> im Durchschnitt während einer Abrechnungsperiode nicht berücksichtigt werden. Als Bestandfläche gilt die in § 1.1 genannte Fläche.

*Einvernehmen besteht darüber, dass es der Bestandgeberin freisteht, den Umlageschlüssel für einzelne oder sämtliche Kostenpositionen abzuändern, wenn sachliche Gründe vorliegen. Der neue Umlageschlüssel gilt jedenfalls mit Eingang der Erstzahlung eines aufgrund dieses neuen Umlageschlüssels errechneten Betrages an die Bestandgeberin als vom Bestandnehmer akzeptiert.*

***Macht der Bestandnehmer von irgendwelchen Einrichtungen oder Anlagen*** , insbesondere von Sanitär- und Umkleideeinrichtungen für Personal (falls vorhanden) oder

**von den Heizungs-, Kühlungs- und Warmwasseranlagen keinen Gebrauch, so befreit ihn dies nicht von der Verpflichtung zur anteiligen Zahlung dieser Kosten. Gleichermaßen gilt im Falle einer bestimmten (eingeschränkten) Nutzung oder Nichtnutzung der Bestandfläche.**

**Auf die unter lit. a) bis d) genannten Kosten hat der Bestandnehmer am Ersten jeden Kalendermonats den erforderlichen Betrag vorschussweise zu bezahlen, den die Bestandgeberin aufgrund der tatsächlichen Erfordernisse jeweils festsetzt.**

Der Bestandnehmer akzeptiert, dass Nebenkosten aus Verrechnungsgründen nicht nur von der Bestandgeberin, sondern auch von anderen XX -Gesellschaften in Rechnung gestellt werden können. Auch wenn dies geschieht, so ändert dies nichts daran, dass der Bestandnehmer diese Nebenkosten der Bestandgeberin schuldet, sodass die Bestandgeberin allein zur Verfügung über diese Forderungen und zu ihrer Geltendmachung gegen den Bestandnehmer berechtigt ist. Der Bestandnehmer ist verpflichtet, solange die Beträge getrennt vorgeschrieben werden, die Beträge an jene Gesellschaft zu bezahlen, die den Betrag vorgeschrieben hat, wobei festgehalten wird, dass dies mit schuldbefreiender Wirkung gegenüber der Bestandgeberin geschieht.

Klargestellt ist, dass die Verwaltungsgesellschaft (siehe§ 4) berechtigt ist, Fremdleistungen, welche im Rahmen der Nebenkosten an die Bestandnehmer weiter verrechnet werden, im eigenen Namen einzukaufen und an die Bestandnehmer weiter zu verrechnen. Die Verwaltungsgesellschaft legt die zeitliche Verteilung der angefallenen und anfallenden Nebenkosten endgültig fest.

Die Abrechnung erfolgt einmal jährlich zum 31. Dezember.

Ergibt sich aus einer Jahresabrechnung ein Überschuss zugunsten des Bestandnehmers, so ist dieser Betrag auf das Entgelt für Betriebskosten des nächsten Kalenderjahres unverzinslich anzurechnen. Ergibt sich aus einer Jahresabrechnung ein Nachzahlungsverpflichtung des Bestandnehmers, so ist der nachzuzahlende Differenzbetrag unverzüglich nach Bekanntgabe vom Bestandnehmer zu leisten.

**Die auf den Bestandzins (§ 3.2) und die Nebenkosten (§ 3.3) entfallende Umsatzsteuer wird dem Bestandnehmer neben diesen in Rechnung gestellt.**

...

## §4

### GEMEINSCHAFTSAUFGABEN

§ 4.1 Mit sämtlichen Verwaltungsagenden, so auch mit den Agenden der Erhaltung und des Betriebes der Gemeinschaftsanlagen wie der Parkplätze, Grün- und Gartenanlagen, Informationsstände, für Bewachung und Ordnerdienst, Schneeräumung, Müllabfuhr und Abfallbeseitigung etc. ist die von der Bestandgeberin jeweils bestimmte Verwaltungsgesellschaft, im Folgenden kurz Verwaltungsgesellschaft genannt, beauftragt. Die Verwaltungsgesellschaft schreibt diese Kosten den jeweiligen Bestandnehmern zuzüglich Umsatzsteuer zur Zahlung vor und verwaltet die dafür vereinnahmten Entgelte

*gesondert. Die Grundsätze der Tätigkeiten und Aufgaben dieser Verwaltungsgesellschaft sind im Expose über die Verwaltung und Leitung der XXX .. enthalten.*

*§ 4.2 Als Werbekostenpauschale ist an jene XX-Gesellschaft, in deren Namen und auf deren Rechnung dieses Werbekostenpauschale von der Verwaltungsgesellschaft in Rechnung gestellt wird, vom Bestandnehmer ein Betrag in der im Punkt 6. des Teil A genannten Höhe, wertgesichert in analoger Anwendung des § 3.2, zuzüglich Umsatzsteuer, zu entrichten.*

*Jene XX-Gesellschaft, in deren Namen und auf deren Rechnung dieses Werbekostenpauschale von der Verwaltungsgesellschaft in Rechnung gestellt wird, ist auch berechtigt, einen Dritten, etwa die Verwaltungsgesellschaft, mit der Durchführung eines allen Bestandnahmern im Center gemeinsam dienenden Marketings, gemeinsamer Werbung, Werbeveranstaltungen sowie der Public-Relations-Arbeit in welchem Ausmaß auch immer zu betrauen.*

*Das Aufkommen aus diesem Werbekostenpauschale ist - einheitlich oder aufgeteilt für die genannten Zwecke zu verwenden, wobei die Verwendung im Ermessen jener XX-Gesellschaft, in deren Namen und auf deren Rechnung dieses Werbekostenpauschale von der Verwaltungsgesellschaft in Rechnung gestellt wird, steht, und gesondert zu verwalten.*

*§ 4.3 Als Verwaltungshonorar gebühren jener XX-Gesellschaft, in deren Namen und auf deren Rechnung dieses Honorar von der Verwaltungsgesellschaft in Rechnung gestellt wird, fünf Prozent der gemäß § 4.1 und § 4.2 eingehobenen Beträge sowie die Umsatzsteuer. Dazu wird klargestellt, dass es sich hierbei um ein reines Honorar handelt, das nicht die Kosten des Centermanagements oder der Verwaltung abdeckt.*

*§ 4.4 Die in den § 4.1, § 4.2 und § 4.3 genannten Kosten und Entgelte werden jeweils monatlich mit dem Mindestbestandzins fällig und sind mit diesem an die Verwaltungsgesellschaft zu entrichten.*

...

### **§ 13 VERSICHERUNGEN**

*Der Bestandnehmer ist verpflichtet, eine Betriebshaftpflichtversicherung mit angemessener Deckung abzuschließen, während der Vertragsdauer aufrecht zu erhalten und auf Verlangen der Bestandgeberin nachzuweisen durch eine Erklärung der Versicherung, wonach die Versicherung bestätigt, dass die von ihr ausgestellten Versicherungspolizzen jene Risiken decken, welche der Bestandnehmer gemäß dem Vertrag zu versichern hat. Sollte der Geschäftsbetrieb des Bestandnehmers das übliche Feuerrisiko übersteigende Risken bewirken, sind diese der Bestandgeberin bekannt zu geben und sich daraus ergebende Prämien erhöhungen vom Bestandnehmer gesondert zu tragen.*

..."

Auf Grund der o.a. Vertragsbestimmungen (Teil A) betrug der monatliche Mindestbestandzins € 15.335,28 (403,56x38) zuzüglich USt und die monatliche Werbekostenpauschale mindestens € 1.210,68 (403,56x3) zuzüglich USt.

Mit Dauerrechnung vom 29. Jänner 2009 übermittelte die Bestandgeberin der Bf. folgende ab Februar 2009 bis zum tatsächlichen Ende des Vertragsverhältnisses gültige monatliche Vorschreibung:

	Nettobetrag	Bruttobetrag
Bestandzins	15.335,20	18.402,34
Stromakonto	1.092,00	1.310,40
Wasserakonto	5,00	6,00
Verwaltungsentgelt	269,38	323,26
Werbekosten	1.210,68	1.452,82
Nebenkosten	4.176,85	5.012,22
<b>Gesamtvorschreibung</b>	<b>22.089,19</b>	<b>26.507,04</b>

Das Bestandverhältnis wurde einvernehmlich per 30. Juni 2010 vorzeitig beendet, sodass es statt der vereinbarten 59,5 Monate tatsächlich nur 17,5 Monate bestand.

Die tatsächlich an die Bf. verrechneten Bestandzinse (ohne Umsatzsteuer und Nebenkosten) sowie die Umsätze der Bf. entwickelten sich im Zeitraum 16.1.2009 bis 30.06.2010 wie Folgt:

Buchungstext	Miete netto	Nettoumsatz	davon 5%
Miete ab 16.1.09	7.667,64	8.336,73	416,84
Miete 02/09	15.335,28	35.223,72	1.761,19
880/03-09/Mietvertrag	15.335,28	41.224,32	2.061,22
880/04-09/Mietvertrag	15.335,28	50.066,31	2.503,32
880/05-09/Mietvertrag	15.335,28	44.797,92	2.239,90
880/06-09/Mietvertrag	15.335,28	30.026,03	1.501,30
880/07-09/Mietvertrag	15.335,28	28.970,03	1.448,50
880/08-09/Mietvertrag	15.335,28	19.611,07	980,55
880/09-09/Mietvertrag	15.335,28	24.826,78	1.241,34
880/10-09/Mietvertrag	15.335,28	38.276,43	1.913,82
880/11-09/Mietvertrag	15.335,28	30.998,32	1.549,92
880/12-09/Mietvertrag	15.335,28	31.103,47	1.555,17

NZ Index Miete 07-12.2009	171,00	-	-
<b>Summe 2009</b>	<b>176.526,72</b>	<b>383.461,11</b>	<b>19.173,06</b>
880/01-10/Mietvertrag	15.335,28	21.832,15	1.091,61
880/02-10/Mietvertrag	15.335,28	18.599,20	929,96
NZ Miete 01-02/2010	57,00	31.552,73	1.577,64
880/03-10/Mietvertrag	15.363,78	4.303,84	215,19
Miete 01.-16.04.2010	8.194,02	-	-
Miete 17.-30.04.2010	7.169,76	-	-
Miete 05/2010	15.363,78	-	-
880/06-10/Mietvertrag	15.363,78	-	-
<b>Summe 2010</b>	<b>92.182,68</b>	<b>76.287,93</b>	<b>3.814,40</b>
<b>Gesamt für 17,5 Monate</b>	<b>268.709,40</b>	<b>459.749,04</b>	<b>22.987,46</b>

Der auf Grund der Bestimmung des § 17 des Vertrages zu tragende Versicherungsaufwand der Bf. betrug in diesem Zeitraum rund € 9,00 pro Monat.

#### **IV. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen des Bemessungsaktes ErfNr.\*\*\* wie insbesonders den Bestandvertrag S. 5ff sowie die von der Bf. vorgelegten Abrechnungen, S. 217ff.

#### **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.

Nach § 15 Abs. 1 GebG sind das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes und die Errichtung einer Urkunde über dieses Rechtsgeschäft Voraussetzungen für die Gebührenpflicht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Bestandvertrag -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

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.

Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr nach § 19 Abs. 1 GebG in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

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 Abgabenpflicht 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.

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).

Wenn der Bestandnehmer der Wohnungsgesellschaft die Beheizungs- und Warmwasserkosten zu ersetzen hat, und die Gesellschaft daher zur Beheizung des Mietobjektes und zum Wärmen von Wasser verpflichtet ist, so erleichtert sie dadurch die Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der Wohnung. Die Beheizungs- und Warmwasserkosten sind daher - ungeachtet des Umstandes, dass ihnen werkvertragliche Elemente zu Grunde liegen - ebenfalls Teil des Entgeltes und daher auch Teil der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH 9.9.1970, 1043/69, 2.3.1972, 796/71).

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG 1957 ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist. Wesentlich für eine solche Einbeziehung ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112).

Steht ein umsatzabhängiger Mietzins im Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld mit seinem genauen Betrag noch nicht fest, ist dieser zu schätzen (vgl. VwGH 19.2.1975, 1855/74; VwGH 4.7.1990, 89/15/0140).

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).

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).

Es entspricht daher 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). § 17 Abs. 3 BewG kann als Ausnahmeregelung zur Grundregel des § 200 Abs. 2 BAO verstanden werden. Aus den im § 17 Abs. 3 BewG gebrauchten Worten "in Zukunft" und "voraussichtlich" im § 17 Abs. 3 BewG ist nämlich zu erkennen, dass der Jahreswert der Nutzungen oder Leistungen bereits vor Beseitigung der Ungewissheit - und zwar endgültig - zu ermitteln ist (vgl. VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

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

Im Gesetz ist nicht geregelt, welche Anzahl von Jahren für die im § 17 Abs. 3 BewG vorgesehene Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist. Für eine solche Durchschnittsbetrachtung kommt es daher auf die im jeweiligen Einzelfall gegebene Vereinbarung über die Dauer der jeweils zu erbringenden Leistungen an. Dass in der Regel ein dreijähriger Durchschnitt einen Ausgleich allfälliger Schwankungen gewährleistet, kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Im Beschwerdefall wurden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eines Mühlenbetriebes verpachtet, wobei sich das Pachtentgelt nach der Höhe der Abschreibungen dieser Wirtschaftsgüter richtet. Wie die

Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat, war somit die Entwicklung des Pachtentgelts vorhersehbar. Dabei kann jedoch insbesondere im Hinblick auf die in den ersten Jahren des Pachtverhältnisses besonders hohen Abschreibungen des Wertes der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Betrachtung von bloß drei Jahren für den durchschnittlichen Jahreswert nicht das Auslangen gefunden werden (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0100).

Im gegenständlichen Fall steht auf Grund der einvernehmlichen Auflösung des Bestandverhältnisses nur ein Beobachtungszeitraum von 17,5 Monaten zur Verfügung. Da eine Durchschnittsbetrachtung anzustellen ist und die Aufhebung des Rechtsgeschäftes bzw. das Unterbleiben seiner Ausführung auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG keinen Einfluss auf die Höhe der Gebühr haben darf, ist der vom Finanzamt im nunmehr angefochtenen Bescheid vorgenommenen Berechnungsweise der Bemessungsgrundlage (Ableitung des Jahreswertes des Bestandzinses samt Nebenkosten auf Grund der für den Beobachtungszeitraum vorliegenden Daten) grundsätzlich zuzustimmen. Zu überprüfen ist lediglich, ob der Beobachtungszeitraum von 17,5 Monaten aussagekräftig ist oder ob in diesem Zeitraum zB besondere Schwankungen des Umsatzes erfolgt sind, die eine Anpassung des voraussichtlichen Durchschnittswertes erforderlich machen.

Bei Betrachtung der von der Bf. mit Schriftsatz vom 19. Juni 2012 an das Finanzamt übermittelten Abrechnungen fällt allerdings auf, dass im Beobachtungszeitraum der aus 5% des Nettoumsatzes errechnete Betrag in keinem Monat höher war als der vereinbarte Mindestbestandzins vom € 15.335,28 (5% des Umsatzes betragen maximal € 2.503,32 pro Monat und wurde daher der Mindestbestandzins bei weitem nicht erreicht). Abweichungen hinsichtlich der verrechneten monatlichen Miete ergaben sich hier lediglich dadurch, dass der Bf. beginnend mit Juli 2012 die Indexsteigerung nachverrechnet wurde (iHv monatlich € 28,00; siehe dazu § 3.2.a des Vertrages). Eine vereinbarte Wertsicherung ist jedoch für die Höhe der Bestandvertragsgebühr unbedeutlich (vgl. dazu BFG 20.10.2014, RV/7103401/2010).

Es ist daher im gegenständlichen Fall der im Vertrag festgelegte monatliche Mindestbestandzins von € 15.335,28 für die gesamte vereinbarte Dauer von 59,5 Monaten der Vergebühr zu Grunde zu legen, ergibt € 912.449,16.

Die Bf. verpflichtete sich im Vertrag weiters eine Werbekostenpauschale in Höhe von 0,7% des monatlichen Nettoumsatzes, mindestens jedoch monatlich € 3,00 pro m<sup>2</sup> Bestandfläche, zu bezahlen. Auch die Werbekostenpauschale steht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache. Da auch dieser Mindestbetrag von € 1.210,68 im Beobachtungszeitraum nicht überschritten wurde, ist dieser Betrag für die gesamte vereinbarte Dauer von 59,5 Monaten der Vergebühr zu Grunde zu legen, ergibt € 72.035,46.

Dass auch sämtliche Nebenkosten für die gesamte gebührenrechtliche Vertragsdauer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237).

Das Begehr der Bf, die Nebenleistungen nur für den Zeitraum des aufrecht bestehenden Bestandverhältnisses in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und ab dem Zeitpunkt der Auflösung des Bestandvertrages dieselben sodann außer Ansatz zu lassen, steht im Widerspruch zur Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG. Die Tatsache, dass der Vertrag vorzeitig aufgelöst wurde, darf auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG keinen Einfluss auf die Höhe der Gebühr haben. Würde man der Ansicht der Bf. folgen, so wäre die Höhe der Gebühr unterschiedlich, je nachdem ob der Vertrag bis zur ursprünglich vereinbarten Dauer tatsächlich erfüllt wird oder ob er vorzeitig beendet wird.

Überdies ist auf Grund der Vertragsgestaltung die Höhe der Nebenleistungen hier gerade nicht davon abhängig, ob die Bestandsache benutzt wird oder nicht. Nach § 3.3. des Vertrages hat die Bf. einen bestimmten Anteil der – im Vertrag näher definierten – Nebenkosten im Verhältnis der Bestandflächen zu tragen und wurde ausdrücklich vereinbart, dass eine Nichtnutzung oder eingeschränkte Nutzung der Bestandfläche die Bf. nicht von der Verpflichtung zur anteiligen Zahlung dieser Kosten befreit (siehe S. 12 des Vertrages).

Die Höhe der Betriebskosten muss für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, wenn in der Vertragsurkunde neben der mit einem bestimmten Betrag enthaltenen Zinsvereinbarung hinsichtlich der Betriebskosten nur deren Bezahlung mit dem entsprechenden Anteil vereinbart worden ist. In einem solchen Fall ist die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht berechtigt, die Höhe der Betriebskosten festzustellen und diese als Teil der Bemessungsgrundlage zu behandeln (VwGH 12.6.1962, 175/62).

Aus der von der Bf. vorgelegten Dauerrechnung vom 29. Jänner 2009 ergibt sich, dass die Bf. monatlich folgende Nebenkosten (netto) zu tragen hatte:

Stromakonto	€ 1.092,00
Wasserakonto	€ 5,00
Verwaltungsentgelt	€ 269,38
sonstige Nebenkosten	€ 4.176,85
<b>Summe</b>	<b>€ 5.543,23</b>

Auch diese Nebenkosten sind mit ihrem voraussichtlichen Durchschnittswert für die gesamte vereinbarte Dauer von 59,5 Monaten der Vergebühr zu Grunde zu legen, ergibt € 329.822,19.

Im Erkenntnis VwGH 25.10.2006 2006/16/0112 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch die im Mietvertrag vereinbarte Verpflichtung zum Abschluss einer Betriebshaftpflicht-bzw. Betriebsunterbrechungsversicherung zum Wert ISd §

33 TP 5 GebG 1957 gehört. Es ist daher auch die im gegenständlichen Fall im § 13 des Vertrages eingegangene Verpflichtung - vom Finanzamt auf Grund der von der Bf. vorgelegten Unterlagen bewertet mit € 9,00 pro Monat - für die gesamte vereinbarte Dauer von 59,5 Monaten bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen, ergibt € 535,50.

Die Gebühr war daher wie Folgt neu zu berechnen:

Mindestbestandzins für 59,5 Monate	€ 912.449,16
Werbekostenpauschale für 59,5 Monate	€ 72.035,46
Nebenkosten für 59,5 Monate	€ 329.822,19
Versicherung für 59,5 Monate	€ 535,50
Summe netto	€ 1.314.842,31
zuzüglich 20 % Umsatzsteuer	€ 262.968,46
<b>Gesamtwert iSd § 33 TP 5 GebG für 59,5 Monate</b>	<b>€ 1.577.810,77</b>

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.

Der angefochtene Bescheid war daher insofern abzuändern, als die Rechtsgebühr endgültig gemäß § 33 TP 5 GebG iVm § 200 Abs. 2 BAO mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1.577.810,77, somit mit einem Abgabenbetrag von € 15.778,11 festzusetzen war.

## **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.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die entscheidende Rechtsfrage, ob auch sämtliche Nebenkosten für die gesamte gebührenrechtliche Vertragsdauer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, bereits durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist (vgl. ua. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237). Im gegenständlichen Fall war für den Ausgang des Verfahrens die Ermittlung des voraussichtlichen Durchschnittswertes des Bestandzinses samt Nebenkosten im konkreten Einzelfall entscheidend.

Wien, am 29. Juni 2015