

Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 ORT1  
[www.bfg.gv.at](http://www.bfg.gv.at)  
DVR: 2108837

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Vorsitzende

V

und die weiteren Senatsmitglieder

Ri als beisitzende Richterin,

Laienrichter1 und Laienrichter2 als fachkundige Laienrichter

im Beisein der Schriftführerin Schriftführerin

in der Beschwerdesache der BF-neu (vormals BF-alt), STR, PLZ ORT1-ORT2, vertreten durch Leitner+Leitner GmbH, Am Heumarkt 7, 1030 ORT1 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 9. März 2011 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\* am 7. März 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Rechtsgebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1957 festgesetzt mit 1% von einer Bemessungsgrundlage von € 52.175.381,86, somit iHv **€ 521.753,82**.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf

#### 1. Rechtsvorgang - Urkundeninhalt

Am 13. Dezember 2010 schlossen die BESTANDGEBERIN (kurz X) als Bestandgeberin und die XX ORT1 Betriebs GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF-neu

geändert wurde, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Bestandnehmerin einen Bestandvertrag über Räumlichkeiten im BESTANDOBJEKT auf dem ORT2 ORT1 ab. Die über diesen Vertrag errichtete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt.

### **"Präambel**

*Mit dem vorliegenden Bestandvertrag gibt die Bestandgeberin Flächen im Bereich\*\*\* am ORT2 ORT1 zum Betrieb eines Einzelhandelsgewerbes in Bestand. Die Bestandgeberin stellt zu diesem Zweck die Infrastruktur des \*\*\*\* zur Verfügung. Zur Erhaltung eines einheitlichen Erscheinungsbildes des Bereichs\*\*\* am ORT2 und zur Erreichung eines hohen Qualitätsstandards beteiligen sich die Bestandnehmer an einem einheitlichen Gesamtkonzept, insbesondere hinsichtlich der Präsentation der Verkaufsflächen, der Gestaltung des Waren sortiments, des Kundenverkehrs sowie der Durchführung von gemeinsamen Marketingmaßnahmen. .....*

*Die Bestandgeberin erkennt, dass die Führung aller Einzelgeschäfte mit einer hohen Leistungsfähigkeit und Attraktivität gegenüber vergleichbaren Geschäften der jeweiligen Branche und des jeweiligen Betriebstypus als wichtiger und bedeutsamer Umstand im Sinne einer Geschäftsgrundlage dieses Vertrages für die Bestandgeberin anzusehen ist. Der Bereich\*\*\* ORT2 wird daher einheitlich von der Bestandgeberin geführt und tritt durch eine Gemeinschaftswerbung entsprechend nach außen hin einheitlich auf. Die Bestandgeberin wird sich vom Ziel der wirtschaftlichen Einheit des Bereichs\*\*\* und des gemeinsamen Interesses leiten lassen. Diese Grundsätze sind bei der Auslegung dieses Vertrages entsprechend zu berücksichtigen.*

.....

### **§ 2 Beginn und Ende des Bestandverhältnisses**

*Die Übernahme des Bestandgegenstandes erfolgt mit Fertigstellung des Bestandgeberausbaus des Gebäudes, in dem der Bestandgegenstand liegt, sohin der baulichen Fertigstellung der bestandgeberseitigen Leistungen, in diesem Bestandvertrag kurz "Bestandgeberausbauendtermin" genannt. Derzeit ist als Bestandgeberausbauendtermin, an dem der Bestandgegenstand an die Bestandnehmerin übergeben wird, der 28.10.2011 vorgesehen; ....*

*Die Bestandnehmerin ist verpflichtet, den Bestandnehmerausbau, sohin die Ausbauten durch die Bestandnehmerin selbst und die Einrichtungen des Bestandgegenstandes, einschließlich sämtlicher hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen auf eigene Kosten und auf eigenes Risiko so rechtzeitig, sohin voraussichtlich im Zeitraum von November 2011 bis April 2012, in dem auch der Probetrieb der operativen Inbetriebnahme des Gebäudes, in dem der Bestandgegenstand liegt, läuft, zu veranlassen und fertigzustellen, dass die Fertigstellung des Bestandgegenstandes und der mögliche Betrieb des Bestandgegenstandes durch die Bestandnehmerin spätestens einen Monat vor der Eröffnung des Gebäudes, in dem der Bestandgegenstand liegt, im Folgenden kurz "Bestandnehmerausbauendtermin" genannt, sichergestellt ist.*

*Der voraussichtliche Eröffnungstermin des Gebäudes, in dem der Bestandgegenstand liegt, wird der Bestandnehmerin bis August 2011 von der Bestandgeberin mitgeteilt.*

....

*Unbeschadet der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages mit Unterschrift (Konsens) durch beide Parteien beginnt das Bestandverhältnis über den Bestandgegenstand mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Bestandgeberausbaus, sohin dem Bestandgeberausbauendtermin, während die Bestimmungen des diesem Vertrag als Beilage d) angeschlossenen Side-Letters vollinhaltlich bereits ab dem Zeitpunkt der Unterfertigung dieses Vertrages samt Side-Letter wirksam sind und gelten.*

....

*Der Bestandvertrag wird mit Wirksamkeit vorn Bestandgeberausbauendtermin befristet abgeschlossen und erlischt am 31.01.2018 ohne weitere Kündigung. Eine konkludente Vertragsverlängerung über den genannten Endtermin hinaus ist einvernehmlich ausgeschlossen. ....*

*Der vereinbarte Endtermin 31.01.2018 wird durch Abschluss eines vollstreckbaren, notariellen Räumungsvergleiches bei Unterfertigung dieses Bestandvertrages abgesichert.*

*Die Verpflichtung zur Bezahlung des monatlichen Bestandzinses und der Werbekosten beginnt mit dem Eröffnungstermin des Gebäudes, in dem der Bestandgegenstand liegt, und ist (anteilig) dann, wenn der Eröffnungstermin der 1., 2., 3., 4. oder 5. eines Monats ist, zum 5. dieses Monats und andernfalls zum 5. des Folgemonats für jenes Monat, in das der Eröffnungstermin fällt, zur Zahlung fällig. Sodann gelten § 3.2 und § 7.5 des Vertrages.*

*siehe § 15 Vertragsänderungen*

*Die Verpflichtung zur Bezahlung der Nebenkosten beginnt mit dem Bestandgeberausbauendtermin. Hierfür ist eine (anteilige) Akontozahlung dann, wenn der Bestandgeberausbauendtermin der 1., 2., 3., 4. oder 5. eines Monats ist, am 5. dieses Monats und andernfalls zum 5. des Folgemonats für jenes Monat, in das der Bestandgeberausbauendtermin fällt, zur Zahlung fällig. Sodann gilt § 5.2 des Vertrages.*

### **§ 3 Bestandzins, Wertsicherung, Verzugszinsen und Kaution**

*§ 3.1 Der monatliche Bestandzins ist abhängig von dem von der Bestandnehmerin in dem gemäß § 1.1 genannten Bestandgegenstand erwirtschafteten Monatsnettoumsatzes (= Bruttoumsatz abzüglich USt.) und beträgt:*

- 37,5% des Monatsnettoumsatzes aus der Produktgruppe-1
- 29,5% des Monatsnettoumsatzes aus der Produktgruppe-2  
(= Spirituosen und Parfüm/Kosmetik) zzgl.
- 2,5% des Monatsnettoumsatzes aus der Produktgruppe-3 zzgl.
- 23,5% des Monatsnettoumsatzes aus der Produktgruppe-4 zzgl.
- 25% des Monatsnettoumsatzes aus der Produktgruppe "Sonstiges"

- 15% des Monatsnettoumsatzes aus der Produktgruppe "Sonerverkäufe" (nur nach vorheriger Abstimmung mit der Bestandgeberin)

mindestens jedoch € 554,66 pro m<sup>2</sup>/Monat (monatlicher Betrag pro m<sup>2</sup> vorbehaltlich der Endvermessung, der jährliche Mindestbestandzins beträgt € 13,0 Mio.).

ab dem zweiten vollen Betriebsjahr (vorauss. 01.07.2013) € 597,32 pro m<sup>2</sup>/

Monat (monatlicher Betrag pro m<sup>2</sup> vorbehaltlich der Endvermessung, der jährliche Mindestbestandzins beträgt € 14,0 Mio.).

Alle Beträge verstehen sich exklusive USt. in der jeweils geltenden Höhe.

Der monatliche Mindestbestandzins beträgt somit: € 1.083.339,70 (exklusive 20% USt).

....

Der Mindestbestandzins wird ab dem dritten vollen Betriebsjahr (vorauss. 01.07.2014) per 01.01. eines jeden Jahres um jenen Prozentsatz erhöht, der sich aus der Veränderung der für den Monat Oktober des letzten Jahres veröffentlichten Indexzahl zu jener für den Monat Oktober des vorletzten Jahres verlautbarten Indexzahl ergibt. Der nach oben angeführter Methode neu ermittelte Mindestbestandzins bildet sodann die Grundlage für die Berechnung der nächsten Anpassung.

....

§ 3.5 Die Bestandnehmerin erlegt bei Unterfertigung dieses Vertrages eine Kautions in Höhe von

€ 3.900.022,90 (dies entspricht dem Nettomindestbestandzins von drei Monaten zuzüglich USt.) zur Sicherstellung für sämtliche Ansprüche der Bestandgeberin aus oder im Zusammenhang mit dem Bestandverhältnis. ....

#### **§ 4 Nebenkosten**

§ 4.1 Die Bestandnehmerin verpflichtet sich zur Bezahlung des auf den Bestandgegenstand entfallenden Nebenkostenanteils an den Gesamtnebenkosten im Verhältnis der Fläche des Bestandgegenstandes zur Gesamtfläche aller Bestandflächen des im Plan gemäß Beilage c), welcher einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet, rot umrandeten Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet.

....

§ 4.4 Im Einzelnen werden insbesondere folgende Nebenkosten verrechnet (demonstrative Aufzählung):

a) Bewachung

b) Wasserversorgung, Kanal

c) Müllabfuhr, Abfallentsorgung

- d) Reinigung der allgemein zugänglichen Teile des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet, wie z.B. Hallen, Stiegen und Gänge sowie deren Fenster, WCs
- e) Heizung, Klimatisierung, Belüftung und Beleuchtung der allgemein zugänglichen Teile des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet
- f) Grundsteuer
- g) Instandhaltung und Instandsetzung technischer Ausstattung und Gebäude
- h) Aufzug
- i) Versicherungsbeiträge
- j) Verwaltungsbeiträge

Festgehalten wird, dass der Begriff der Nebenkosten unwiderleglich sämtliche Kosten umfasst, die von der Bestandgeberin als Nebenkosten akzeptiert werden.

Die einem bestimmten Bestandgegenstand direkt zuordenbaren Kosten werden von der Bestandnehmerin dieses Bestandgegenstandes allein getragen.

### **§ 5 Versorgung des Bestandgegenstandes mit Energie, Wärme, Kälte und Wasser**

§ 5.1 Die Bestandnehmerin hat den Bedarf an Wärme, Kälte und elektrischer Energie über das von der Bestandgeberin zur Verfügung gestellte Versorgungsnetz zu decken. Die Bestandnehmerin verpflichtet sich, die zulässige Deckenbelastbarkeit und den Strom-Anschlusswert keinesfalls zu überschreiten.

§ 5.2 Die Kosten für die innerhalb des Bestandgegenstandes verbrauchte elektrische Energie werden gemäß dem Zählerstand oder, sofern dies im Einzelfall schriftlich vereinbart ist, pauschaliert berechnet.

§ 5.3 Die Kosten für die Versorgung des Bestandgegenstandes mit Wärme und Kälte werden in dem dessen Flächenausmaß entsprechenden Anteil an der Gesamtfläche oder am Gesamtrauminhalt aller Bestandflächen des Gebäudes, in dem sich der Bestandgegenstand befindet, in Rechnung gestellt. Sofern ein Zähler vorhanden ist, was der Bestandgeberin freisteht, erfolgt die Abrechnung gemäß dem Zählerstand. Die Raumtemperatur darf von der Bestandnehmerin in keinem Raum unter 5° C abgesenkt werden.

§ 5.4 Das Wasser für den gewöhnlichen Verbrauch wird der Bestandnehmerin grundsätzlich dem Flächenausmaß des Bestandgegenstandes entsprechend zur Verrechnung gebracht. Sofern ein Zähler vorhanden ist, was der Bestandgeberin freisteht, erfolgt die Abrechnung gemäß dem Zählerstand.

....

### **§ 7 Rechte und Pflichten der Vertragsparteien**

....

*§ 7.5 Die Bestandnehmerin verpflichtet sich, an einer von der Bestandgeberin koordinierten Gemeinschaftswerbung sowie allfälligen "\*\*\*\*"-Promotionaktionen teilzunehmen. Die anteilmäßigen, von der Bestandnehmerin zu tragenden Werbekosten betragen 0,5% des jeweiligen Monatsnettoumsatzes und sind gemeinsam mit dem Mindestbestandzins und dem Nebenkostenkonto monatlich im Voraus zum 5. Eines jeden Monats fällig.*

....

*§ 7.15 Die Bestandgeberin hat für den Bestandgegenstand als solchen eine Gebäudehaftpflichtversicherung sowie eine Feuerversicherung abgeschlossen. Die Bestandnehmerin ist verpflichtet, eine Haftpflichtversicherung im üblichen Ausmaß abzuschließen und dies der Bestandgeberin auf Verlangen nachzuweisen.*

*§ 7.16 Sollte die Bestandgeberin nach Abschluss dieses Bestandvertrages und aufgrund desselben geänderte Steuern und Abgaben den Bestandgegenstand betreffend zu entrichten haben, ist sie berechtigt, diese an die Bestandnehmerin weiterzuverrechnen.*

*§ 7.17 Die Einrichtung und Ausstattung des Bestandgegenstandes erfolgt, nach Abstimmung mit der Bestandgeberin, durch die Bestandnehmerin auf deren Kosten. Alle fest mit dem Gebäude verbundenen Teile gehen nach Fertigstellung in das Eigentum der Bestandgeberin über, ohne dass eine Ersatzpflicht der Bestandgeberin für diese Teile besteht. Die Bestandnehmerin ist überdies nicht berechtigt, derartige Teile nach Beendigung des Bestandverhältnisses wieder zu entfernen. Der Bestandgeberin steht es allerdings frei, im Einzelfall abweichend hiervon festzulegen, dass einzelne oder sämtliche derartige Teile entfernt werden sowie der ursprüngliche Zustand auf Kosten der Bestandnehmerin wiederhergestellt und der Bestandgeberin der Bestandgegenstand in diesem Zustand zurückgestellt wird.*

....

*§ 7.22 Verletzt die Bestandnehmerin eine nach diesem Vertrag pönalisierte Vertragspflicht, so ist die Bestandgeberin unbeschadet weiterer Ansprüche, insbesondere auf Vertragszuhaltung, Schadenersatz und vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß § 12.3, berechtigt, von der Bestandnehmerin eine nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegende und vom Nachweis des Eintritts eines Schadens sowie vom Verschulden unabhängige Vertragsstrafe zu verlangen. Diese Vertragsstrafe beträgt Euro 7,50 pro vollem Quadratmeter des Bestandgegenstandes gemäß § 1.1 und ist von der Bestandnehmerin für jeden angebrochenen Tag zu bezahlen, an dem die Bestandnehmerin eine der pönalisierten Vertragspflichten verletzt. Wird innerhalb von 14 Tagen der vertragskonforme Zustand nicht wiederhergestellt, erhöht sich die Vertragsstrafe automatisch auf Euro 10,00 pro vollem Quadratmeter des Bestandgegenstandes gemäß § 1.1 und angebrochenem Tag der Verletzung. Die Vertragsstrafe gebührt auch dann, wenn die Bestandgeberin von ihrem Recht gemäß § 12.3 Gebrauch macht, wegen der Verletzung einer dieser Vertragspflichten die vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages zu erklären. In diesem Fall zählt für die*

*Berechnung der Vertragsstrafe jeder Tag bis zur vertragsgemäßen Übergabe des Bestandgegenstandes durch die Bestandnehmerin an die Bestandgeberin. Die gemäß § 3.5 dieses Bestandvertrages vereinbarte Kaution kann von der Bestandgeberin auch zur Deckung dieser Vertragsstrafen herangezogen werden.*

....

*§ 10.8 Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat die Bestandnehmerin den Bestandgegenstand im gleichen Zustand, in dem sie ihn übernommen hat, jedoch unter Berücksichtigung einer normalen Abnützung, geräumt, vollständig neu ausgemalt und besenrein zu übergeben.*

....

## **§ 12 Beendigung des Bestandverhältnisses**

*§ 12.1 Das Bestandverhältnis endet durch Auflösung aus wichtigem Grunde, Kündigung oder Ablauf einer bestimmten Vertragsdauer.*

*§ 12.2 Die Bestandgeberin ist unbeschadet der vereinbarten Bestanddauer berechtigt, das Bestandverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwei Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonats mit eingeschriebenem Brief zu kündigen, wenn dies zufolge Umbaues oder aus wesentlichen organisatorischen Gründen notwendig ist oder wenn aus Gründen des \*\*\*Betriebes oder der \*\*\*\*\* oder zufolge gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen der Bestandgegenstand abgeändert, entfernt oder sonst verwendet werden muss.*

*§ 12.3 Die Bestandgeberin ist darüber hinaus berechtigt, das Bestandverhältnis aus wichtigem Grund mit eingeschriebenem Brief mit sofortiger Wirkung zur Auflösung zu bringen.*

*Als wichtige Gründe gelten neben den Gründen des § 1118 ABGB insbesondere nachstehende Gründe:*

- jede Verletzung der Verpflichtungen der Bestandnehmerin, den Bestandgegenstand nur zu den vertraglich vereinbarten Zwecken (unter Einhaltung der Sortimentliste) zu nutzen und die vereinbarte Betriebspflicht einzuhalten (§ 1.2 dieses Vertrages);*
- jede konsenslose Weitergabe des Bestandgegenstandes, von Teilen davon sowie von Werbeflächen, Schautafeln, Vitrinen oder Leuchtkästen entgegen § 10.1 dieses Bestandvertrages;*
- jede Verletzung der Ge- und Verbote der §§ 7.3, 7.6, 7.12 und 10.2 dieses Vertrages;*
- der trotz schriftlicher Aufforderung der Bestandgeberin nicht rechtzeitige vertragskonforme Erlag der der gem. § 3.5 vereinbarten Kaution an lässlich des Vertragsabschlusses bzw. nach Inanspruchnahme der Kaution und Aufforderung zur Wiederauffüllung durch die Bestandgeberin.*
- jede weitere wesentliche Vertragsverletzung nach vorheriger schriftlicher Abmahnung.*

*Die genannten Gründe stellen zugleich wichtige und bedeutsame Umstände dar, die die Bestandgeberin zur Kündigung berechtigen.*

*§ 12.4 Das Bestandverhältnis endet, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf, sobald trotz Eintritts der Zahlungsunfähigkeit das Insolvenzverfahren nicht eröffnet wird.  
(Insolvenzantrag mangels Masse abgewiesen wird)*

*§ 12.5 Eine Veräußerung des Gebäudes und/oder der Liegenschaft, in dem bzw. auf dem sich der Bestandgegenstand befindet, hat auf die vereinbarte Vertragsdauer und auf die vereinbarten Auflösungsgründe keinen Einfluss. Der Erwerber des Gebäudes und/oder der Liegenschaft tritt durch Übernahme des gesamten Bestandvertrages, also unter Aufrechterhaltung des Bestandverhältnisses auch hinsichtlich Dauer und Auflösungsmöglichkeiten, in den gegenständlichen Bestandvertrag ein (Volleintritt des Erwerbers). Die Bestandnehmerin verzichtet im Falle einer Veräußerung des Gebäudes und/oder der Liegenschaft, in dem bzw. auf dem sich der Bestandgegenstand befindet, auf ihr Kündigungsrecht und verpflichtet sich, sofern von der Bestandgeberin verlangt, eine entsprechende Verzichtserklärung auch gegenüber dem neuen Eigentümer abzugeben.*

*§ 12.6 Die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen ohne Zustimmungserfordernis der Bestandnehmerin auf allfällige Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger der Bestandgeberin über. Die Bestandgeberin ist jederzeit berechtigt, ihre Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag auf ein anderes Unternehmen zu übertragen.*

....

## **§ 14 Schlussbestimmungen**

*§ 14.1 Jede Änderung des Bestandvertrages bedarf der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis.*

*§ 14.5 Der vorliegende Bestandvertrag samt Beilagen gemäß § 14.10 ist abschließend. Mündliche oder schriftliche Nebenabreden bestehen nicht.*

*§ 14.6 Die mit der Vertragserrichtung verbundenen Abgaben und Gebühren, insbesondere die Kosten der Vergebühr (Rechtsgeschäftsgebühren) trägt die Bestandnehmerin.*

....

*§ 14.9 Der vorliegende Bestandvertrag wird in drei Ausfertigungen errichtet, wovon jeder Vertragspartner eine erhält und eine für das Finanzamt bestimmt ist.*

*§ 14.10 Folgende Beilagen bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages:*

*Beilage a): Sortimentliste*

*Beilage b): Lageplan*

*Beilage e): Side-Letter*

## **§ 15 Vertragsänderungen**

*Der vorstehende Vertragstext wurde vor Unterschriftenleistung einvernehmlich in nachstehenden Punkten geändert und ergänzt.*

§ 2 vorletzter Absatz wird wie folgt geändert:

Für den Zeitraum zwischen dem Bestandgeberausbauendtermin und dem Eröffnungstermin bezahlt die Bestandnehmerin einen einmaligen pauschalen Bestandzins in Höhe von € 120.000,00 (exklusive 20% USt.),...

§ 3.2 wird wie folgt ergänzt:

Grundsätzlich erfolgt im Jänner eines jeden Jahres ein Jahresausgleich für die in den Monaten Jänner bis Dezember des jeweiligen Vorjahres ("Abrechnungsjahr") gezahlten Bestandszinse nach Maßgabe der folgenden Regelung:

Ein Jahresausgleich findet nur statt, wenn im Abrechnungsjahr

- die Summe aller monatlichen umsatzabhängigen Bestandszinse ("Jährlicher Bestandszins") die Summe aller monatlichen Mindestbestandszinsen ("Jährlicher Mindestbestandszins") übersteigt

und

- in einzelnen oder mehreren Monaten der jeweilige monatliche umsatzabhängige Bestandszins den monatlichen Mindestbestandszins unterschreitet ("monatliche Überzahlungen").

Für diesen Fall hat die Bestandgeberin der Bestandnehmerin einen Betrag in Höhe der Summe aller monatlichen Überzahlungen - maximal jedoch einen Betrag in Höhe der Differenz zwischen dem Jährlichen Bestandszins und dem Jährlichen Mindestbestandszins - zu erstatten. Die Erstattung erfolgt durch Verrechnung mit dem gemäß § 3.2 für den Monat Jänner des Folgejahres zu zahlenden monatlichen Mindestbestandszins, von welchem die allfällige Differenz des Vorjahres in Abzug zu bringen ist

§ 3.5 wird wie folgt geändert:

Die Kautionswertsicherung wird in Form einer auf die Bestandlaufzeit befristeten Patronatserklärung der Firma Y vorgelegt. Diese dient der Sicherstellung für sämtliche Ansprüche der Bestandgeberin aus dem Bestandverhältnis.

....

§ 7.5 wird wie folgt ergänzt:

Die von der Bestandnehmerin zu tragenden Werbekosten sind mit einem Betrag von € 150.000,00 pro Jahr gedeckelt.

§ 7.6 letzter Satz wird wie folgt geändert:

Falls trotz schriftlicher Abmahnung mittels eingeschriebenen Briefes seitens der Bestandgeberin Mängel festgestellt werden, die nicht binnen 14 Kalendertagen behoben werden, stellt dies eine Vertragsverletzung dar, die unbeschadet weiterer Ansprüche der Bestandgeberin, insbesondere auf Vertragszuhaltung, Schadenersatz und im Wiederholungsfall vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß § 12.3 dieses Bestandvertrages, gemäß § 7.22 dieses Bestandvertrages pönalisiert ist.

§ 7.12 letzter Satz wird wie folgt geändert:

*Falls trotz schriftlicher Abmahnung mittels eingeschriebenen Briefes seitens der Bestandgeberin Mängel festgestellt werden, die nicht binnen 14 Kalendertagen behoben werden, stellt dies eine Vertragsverletzung dar, die unbeschadet weiterer Ansprüche der Bestandgeberin, insbesondere auf Vertragszuhaltung, Schadenersatz und im Wiederholungsfall vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß § 12.3 dieses Bestandvertrages, gemäß § 7.22 dieses Bestandvertrages pönalisiert ist.*

§ 7.20 wird wie folgt geändert:

*Die Bestandnehmerin nimmt zur Kenntnis, dass die Endvermessung sowie jede Neuvermessung bei einem begründeten Verdacht auf Flächenänderungen und die Adaptierung der Bestandpläne auf ihre Kosten durchgeführt werden.*

....

§ 10.8 wird wie folgt geändert:

*Unabhängig von daraus resultierenden Schadenersatzansprüchen der Bestandgeberin und darauf nicht anrechenbar verpflichtet sich die Bestandnehmerin für den Fall der nicht fristgerechten Räumung außerdem zur Zahlung einer nicht von ihrem Verschulden abhängigen und nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegenden Vertragsstrafe gemäß § 7.22 binnen 14 Tagen nach dem vorgesehenen Räumungstermin an die Bestandgeberin. Der letzte Handelstag und die Rückbaudauer werden zwischen Bestandnehmerin und Bestandgeberin spätestens 1 Monat vor Beendigung des Bestandverhältnisses abgestimmt."*

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt**

### **2.1. Gebührenanzeige**

Für diesen Bestandvertrag wurde keine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch die Bestandgeberin vorgenommen, sondern wurde der Vertrag am 11. Jänner 2011 beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Vergebührung angezeigt.

### **2.2 Gebührenbescheid**

Mit Bescheid vom 9. März 2011 setzte das Finanzamt für den Bestandvertrag gegenüber der Bf. vorläufig eine Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 1.083.971,55 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 108.397.114,76 ausging. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes an:

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

*Die Betriebskosten wurden mangels (ausreichender) Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt.*

## Bemessungsgrundlage

€	1.083.339,70	mtl. Mindestbestandzins
+€	108.333,97	mtl. Nebenkosten (geschätzt)
+€	12.500,00	mtl. Werbekosten
=€	<b>1.204.173,67</b>	+ 20% USt x 75 Monate (best Z.) = € 108.375.630,00
€ €	<b>108.375.630,00</b>	
+€	21.484,76	einm. Ausmalkosten (geschätzt gem. § 184 BAO mit € 11,00/m2)
=€	<b>108.397.114,76</b>	

## 2.3 Berufung

Die dagegen eingebaute Berufung richtet sich mit folgender Begründung gegen die **Qualifikation als Vertrag mit bestimmter Vertragsdauer.**

### "1.1. Vertragsbestimmungen

*In dem dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Bestandvertrag ist unter § 2 Abs 8 hinsichtlich der Vertragslaufzeit Folgendes festgehalten: "Der Bestandvertrag wird mit Wirksamkeit vom Bestandgeberausbauendtermin befristet abgeschlossen und erlischt am 31.1.2018 ohne weitere Kündigung."*

*Weiters sieht der Bestandvertrag unter § 12.2 - neben der Auflösung aus wichtigen Gründen gemäß § 12.3 und 12.4 - folgende Kündigungsmöglichkeiten der Bestandgeberin vor: "Die Bestandgeberin ist unbeschadet der vereinbarten Bestanddauer berechtigt, das Bestandverhältnis ( ...) zum Ende eines jeden Kalendermonats ( ...) zu kündigen, wenn dies ( ...) aus wesentlichen organisatorischen Gründen notwendig ist ( ... )."*

### 1.2. Gebührenrechtliche Bestimmungen

*Gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG berechnet sich bei Bestandverträgen die Gebühr im Ausmaß vom 1% nach dem Wert der Leistungen, welche für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden.*

*Einmalige Leistungen fließen unabhängig von der Vertragsdauer voll in die Bemessungsgrundlage mit ein (vgl. Arnold, Rechtsgebühren Kommentar zum I., III. und IV. Abschnitt des Gebührengesetzes, 8. Auflage, 2006, WUV, § 33 TP 5, Rz 11a).*

*Im Gegensatz dazu sind wiederkehrende Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG in Abhängigkeit von der Art der Vertragsdauer zu bewerten (vgl. Frotz/Hügel/Papp, Kommentar zum Gebührengesetz, 9. Lieferung; Stand: Dezember 2005, LexisNexis, § 33 TP 5, II.2.a)aa)):*

*--, unbestimmte Vertragsdauer (grundsätzlich ohne kalendermäßig feststehenden Endtermin, Beendigung durch ordentliche Kündigung): Bewertung der wiederkehrenden Leistungen mit maximal dem dreifachen Jahreswert.*

-- bestimmte Vertragsdauer (grundsätzlich mit kalendermäßig feststehendem Endtermin, unter Ausschluss einer ordentlichen Kündigung): Bewertung der wiederkehrenden Leistungen mit dem der Vertragsdauer entsprechenden verXlfachten Jahreswert, maximal jedoch mit dem Achtzehnfachen.

### **1.3. Gebührenrechtliche Beurteilung als Vertrag unbestimmter Dauer**

Das Finanzamt hat in seinem Bescheid vom 9.3.2011 den Vertrag aufgrund des angegebenen Endtermins und unter Außerachtlassen der Kündigungsklausel in § 12.2 als solchen mit bestimmter Vertragsdauer qualifiziert und daher der Berechnung der Bemessungsgrundlage den Wert der wiederkehrenden Leistung multipliziert mit einer Vertragsdauer von 75 Monaten (Beginn des Bestandverhältnisses: 28.10.2011, Endtermin: 31.1.2018) zugrunde gelegt.

Ist die Vertragsdauer bestimmt, hat sich eine Vertragspartei jedoch das Recht einer früheren Aufkündigung ausbedungen, so ist dieser Vorbehalt gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG grundsätzlich für die Gebührenermittlung unbeachtlich. Der Verwaltungsgerichtshof („VwGH“) hat zu § 33 TP 5 Abs 3 GebG in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072; vgl auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren - Kommentar, 14. Lfg.; Stand: Jänner 2011, Fellner Fachverlag GmbH, § 33 TP 5, Rz 128 mit Hinweis auf VwGH 7.3.1974, 1228/72) erkannt, dass die Beurteilung eines Vertrages mit Enddatum bei vorbehaltenen Kündigungsrechten als Vertrag auf bestimmte Dauer dann zulässig ist, wenn:

-- die Möglichkeit der Kündigung für ausdrücklich im Vertrag bezeichnete

Einzelfälle vorgesehen ist (beschränktes Kündigungsrecht) bzw

-- das Kündigungsrecht einer Vertragspartei ausschließlich im Verhalten der anderen Vertragspartei begründet ist (vgl. Fellner, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 128, vgl. auch Arnold, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 27b).

Die gleichen Kriterien setzt der VwGH auch bei der Beurteilung von grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Verträgen mit Kündigungsverzichten (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0176 und VwGH 5.10.1987, 86/15/0102) an. Eine unbestimmte Vertragsdauer im Fall von einseitigen Kündigungsverzichten ist darüber hinaus insbesondere dann anzunehmen, wenn die nur einem Vertragsteil zustehende Möglichkeit der Vertragsauflösung die Befreiung beider Vertragsteile von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Vertragsauflösung nach sich zieht (vgl. VwGH 29.1.1997, 97/16/0001 und VwGH 12.11.1997, 97/16/0038; vgl. auch Fellner, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 134).

Sofern jedoch auch nur einer Partei im Wesentlichen ein sogenanntes schrankenloses Kündigungsrecht zusteht, liegt ungeachtet der Angabe eines Endtermins ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor. In diesem Fall haben die Parteien keine Bindung für eine bestimmte Zeit, sondern nur bis zum nächsten, noch offen Kündigungstermin vereinbart. Die formale Fristbestimmung durch Angabe eines Endtermins im Vertrag ist sodann

*irrelevant (vgl. Frotz/Hügel/Papp, a.a.O., § 33 TP 5, II.2.a)bb)). Von einem schrankenlosen Kündigungsrecht ist auszugehen, wenn*

- einer Partei ein nicht auf Einzelgründe beschränktes Kündigungsrecht eingeräumt wird,
- eine Kündigung daher im Belieben ebendieser Partei steht und
- ohne Zutun oder Einflussmöglichkeit der anderen Partei erfolgen kann.

*In Anwendung oben angeführter Grundsätze hat der VwGH (27.1.2000, 99/16/0017) einen auf neun Jahre abgeschlossenen Pachtvertrag aufgrund eines der Verpächterin - im Fall der Veräußerung des Hotels oder der zugrundeliegenden Liegenschaft - vorbehaltenen Kündigungsrechtes als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer qualifiziert, da die Verpächterin durch eine entsprechende Vermögenstransaktion (wie zB Veräußerung oder Umgründung innerhalb des Konzerns) ohne Zutun der Pächterin den Vertrag jederzeit auflösen konnte und die Kündigungsklausel demnach ihrem Gewicht und ihrer Wahrscheinlichkeit nach umfassender Natur war.*

*Unter Berücksichtigung der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung dargelegten Unterscheidungsmerkmale erfüllt das gegenständliche Kündigungsrecht "aus wesentlichen organisatorischen Gründen" iSd § 12.2 des Bestandvertrages daher alle Voraussetzungen eines schrankenlosen Kündigungsvorbehalts:*

- der Kündigungsvorbehalt ist nicht auf einen Einzelfall (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0176 und VwGH 5.10.1987, 86/15/0102) beschränkt;
- mögliche Kündigungsgründe werden weder hinsichtlich der Definition des Begriffs "organisatorisch" noch hinsichtlich der Bewertung als "wesentlich", dh weder qualitativ noch quantitativ, eingeschränkt.
- die Kündigung steht daher im Belieben der Bestandgeberin: es bleibt der Bestandgeberin überlassen, wann sie welche Gründe organisationsbedingt und wesentlich erachtet, um das Vertragsverhältnis zu beenden. Sie kann diese Gründe auch selbst herbeiführen, da sie ihre interne Organisation nach eigenem Ermessen festsetzen und auch jederzeit ändern kann (vgl. insbesondere VwGH 27.1.2000, 99/16/0017). Das Vertragsverhältnis kann somit von der Bestandgeberin unabhängig von außerhalb der Sphäre beider Vertragsparteien liegenden Gründen (zB dem Untergang des Bestandgegenstandes) und unabhängig vom vertragskonformen bzw - widrigem Verhalten der Bestandnehmerin aufgelöst werden.
- die Kündigung ist nicht im Verhalten der Bestandnehmerin begründet (vgl. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072 und VwGH 7.3.1974, 1228/72): auch wenn die Bestandnehmerin allen Vertragsverpflichtungen zeitgerecht und vollinhaltlich nachkommt, dh insbesondere keine wichtigen Gründe iSd §§ 12.3 und 12.4. des Bestandvertrages für eine vorzeitige Auflösung gegeben sind, kann das Vertragsverhältnis von der Bestandgeberin beendet werden.

*Darüber hinaus werden durch die Ausübung des Kündigungsrechts gemäß § 12.2 beide Vertragsparteien von ihren Verpflichtungen für die restliche Vertragslaufzeit entbunden,*

was als weiteres Indiz für einen auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Vertrag zu werten ist."

Zweitens wandte die Bw. zur **Berechnung der Gebührenbemessungsgrundlage** noch Folgendes ein:

### **"2.1. Vertragsbestimmungen betreffend Bestandzins und Nebenkosten**

*Der monatliche Bestandzins berechnet sich gemäß § 3.1 des Bestandvertrags grundsätzlich aus den - von der Bestandnehmerin erwirtschafteten Monatsnettoumsätzen. Für die Räumlichkeiten ist jedoch - unabhängig von etwaigen Monatsnettoumsätzen - jedenfalls ein Mindestbestandzins zu entrichten. Der monatliche Mindestbestandzins beträgt gemäß § 3.1 der Bestandvertrages EUR 1.083.339,70 (zuzüglich 20% Umsatzsteuer).*

*Die Verpflichtung zur Bezahlung der Nebenkosten beginnt gemäß § 2 letzter Absatz des Bestandvertrages mit dem Bestandgeberausbauendtermin am 28.10.2011 zu laufen.*

*Die Bestandnehmerin hat weiters gemäß § 7.5 anteilmäßig Werbekosten iZm der von der Bestandgeberin koordinierten Gemeinschaftswerbung sowie allfälligen "\*\*\*\*"-Promotion (im Ausmaß von 0,50% des jeweiligen Monatsnettoumsatzes), maximal jedoch EUR 150.000,00 pro Jahr, zu entrichten.*

### **2.2. Vertragskonforme Berechnung der Bestandvertragsgebühr**

*Das Finanzamt hat seiner Berechnung der 1 %-igen Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG iHv EUR 1.083.971,15 einen einheitlichen monatlichen Mindestbestandzins von EUR 1.083.339,70 für die vollen 75 Monate Vertragslaufzeit (unter Annahme des Vorliegens eines Vertrages von bestimmter Vertragsdauer) zugrunde gelegt. Darüber hinaus wurden die von der Bestandnehmerin gemäß § 7.5 zu tragenden Werbekosten in Höhe von monatlich EUR 12.500,00 (berechnet sich aus dem jährlichen Maximalbetrag von EUR 150.000,00 geteilt durch 12 Monate) in die Bemessungsgrundlage einbezogen.*

*Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass zum "Wert" iSd § 33 TP 5 Abs 1 GebG nur Leistungen zählen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Somit sind untergeordnete Nebenleistungen, welche der Sicherung, dem Erhalt der Bestandsache oder der Erleichterung des Gebrauchs (wie zB Heizkosten, Instandhaltungsaufwendungen) dienen, Teil der Gebührenbemessungsgrundlage (vgl. Frotz/Hügel/Papp, a.a.O., § 33 TP 5, II.1.a)c) mit Verweis auf VwGH 1176/67, 1043/69, 622/71, 654/74, ua; vgl. auch Arnald, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 6).*

*Davon zu unterscheiden sind Leistungen des Bestandnehmers, die typusfremde Leistungen des Bestandgebers (und nicht die Einräumung des Gebrauchsrechtes) abgelten sollen. Als typusfremde Leistung ist gemäß VwGH 27.6.1960, 1624/59 die allgemeine Durchführung von Werbemaßnahmen durch Vermieter zugunsten der*

*Unternehmen der Mieter zu bewerten, da dies nicht mehr zu den typischen Leistungen aus einem Mietvertrag gehören.*

*Für den gegenständlichen Bestandvertrag ergibt sich daher gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG eine Gebührenbemessungsgrundlage iHv EUR 51.501.788,52 auf Basis folgender Prämissen:*

-- *Die Werbeleistungen stellen keine untergeordneten Nebenleistungen sondern für Mietverhältnisse untypische Leistungen dar (VwGH 27.6.1960, 1624/59). Abweichend zum Gebührenbescheid vom 9.3.2011 ist daher das monatliche Entgelt für die Werbeleistungen iHv EUR 12.500,00 nicht in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen .*

-- *Aufgrund der Qualifikation als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer (wir verweisen auf die Ausführungen unter 1.3. oben) sind gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG der Bestandzins sowie die vom Finanzamt angenommenen Betriebskosten im Ausmaß von 10% des Mindestbestandzinses als wiederkehrende Leistungen mit dem dreifachen Jahreswert zu bewerten.*

*Es ist daher anstelle des vom Finanzamt angewandten VerXlfachers 75 lediglich ein VerXlfacher 36 (unbestimmter Zeitraum) als Multiplikator für den monatlichen Bruttobestandzins zuzüglich der Betriebskosten (insgesamt EUR 1.430.008,44) und zur Bewertung der wiederkehrenden Leistungen heranzuziehen.*

-- *Dem so ermittelte Wert der wiederkehrenden Leistungen sind die Ausmalkosten am Ende der Bestandvertragslaufzeit iHv EUR 11,00/m<sup>2</sup> (lt Bescheid vom 9.3.2011) als Einmalleistung hinzuzurechnen.*

<i>Berechnung der wiederkehrenden Leistung</i>			
<i>Nettomiete / Monat</i>		1.083.339,70	
<i>Bruttomiete / Monat (inkl. 20% USt)</i>			1.300.007,67
<i>Betriebskosten / Monat (10% der Bruttomiete)</i>			130.000,77
<i>Bemessungsgrundlage brutto / Monat</i>			1.430.008,44
<i>3facher Jahreswert (VerXlfacher = 36 Mon)</i>			<b>51.480.303,76</b>
<i>Berechnung der Einmalleistung</i>			
<i>geschätzte Ausmalkosten lt Bescheid iHv EUR 11,00/ m<sup>2</sup></i>			
<i>EUR / m<sup>2</sup></i>	<i>m<sup>2</sup></i>	<i>EUR / m<sup>2</sup></i>	
11,00	1.953,16	21.484,76	21.484,76

<i>Wert gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG</i>		<b>51.501.788,52</b>
--	--	----------------------

*Wir beantragen daher die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr iHv EUR 515.017,88, das ist 1 % von EUR 51.501.788,52."*

## **2.4. Berufungsvorentscheidung**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die gesonderte Begründung hat folgenden Inhalt:

*"§ 12.2 sieht eine Kündigungsmöglichkeit lediglich aus bestimmten, im Vertrag angeführten Gründen vor. Ein uneingeschränktes Kündigungsrecht ist aus diesem Vertragspunkt nicht ableitbar. Zu Folge der ausdrücklichen Anordnung des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG kommt diesem "Sonderkündigungsrecht" keinerlei Bedeutung zu. Die Bestimmung des Punktes 12.2 ist durchaus vergleichbar mit dem, dem Erkenntnis des VwGH vom 5.3.2009, 2007/16/0149, zu Grunde liegenden Sachverhalt. In diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof ausgesprochen: "das allein der Vermieterin für den Fall zustehende Sonderkündigungsrecht, dass ein bestimmtes qualifiziertes Sinken des Mietzinses eintreten sollte, stand somit während der zunächst vereinbarten bestimmten Dauer nicht schrankenlos zu".*

*Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH 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. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung oder Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches. Durch die allgemeine Werbetätigkeit wird die Attraktivität des Bestandobjektes gesteigert. Der Bestandnehmer erwirbt das Recht auf den Bezug und den Nutzen einer gewissen allgemeinen Werbetätigkeit. Infolge Abhängigkeit der Höhe des Pachtentgeltes von der Höhe der jeweiligen Umsätze ist ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Hauptleistung (Gebrauchsüberlassung) und Nebenleistung (Verpflichtung der Verpächterin zur Werbung) gegeben, werden doch durch eine entsprechende Werbetätigkeit ein höherer Umsatz und damit für die Vermieterin höhere Mieteinnahmen erhofft."*

## **2.5. Vorlageantrag**

Der in der Folge von der Bf. eingebrachte Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtet sich mit folgenden Argumenten gegen die Qualifikation des zugrundeliegenden Bestandvertrages als solcher auf bestimmte Zeit sowie die bescheidmäßige Festsetzung der Bestandvertragsgebühren in Höhe von insgesamt € 1.083.971,15.

### ***"1. Einwand gegen die Würdigung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz***

*In seiner Bescheidbegründung vom 18. Mai 2011 (eingelangt am 24. Mai 2011) hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Verweis auf das*

*Erkenntnis des VwGH vom 5.3.2009, 2007/16/0149 die Bestimmung des Punktes 12.2 des Bestandvertrages mit der BESTANDGEBERIN vom 13. Dezember 2010 "aus wesentlichen organisatorischen Gründen"; für Details verweisen wir auf 2. unten) als mit den Vertragsbestimmungen des der Rechtssache 2007/16/0149 zugrundeliegenden Bestandvertrages vergleichbar erachtet. Jener Bestandvertrag sah in Punkt III.2. die Möglichkeit einer vorzeitigen Auflösung durch die Vermieterin bei Absinken des nach Punkt IV. des Vertrages berechneten Mietzinses unter EUR 220.000,00 pro Jahr vor. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu erwogen, dass "im Beschwerdefall das "Sonderkündigungsrecht" nicht schrankenlos zusteht sondern nur, wenn ein bestimmtes qualifiziertes Sinken des Mietzinses eintreten sollte". Folglich war daher - für den strittigen ersten Zeitraum des Mietverhältnisses - von einer bestimmten Vertragsdauer auszugehen.*

*Der dem VwGH-Erkenntnis vom 5.3.2009, 2007/16/0149 zugrunde liegende Mietvertrag wurde über ein Geschäftslokal abgeschlossen. In der Regel berechnet sich der Mietzins bei Geschäftsraummieten als Prozentsatz der vom Mieter getätigten Umsätze. Somit besteht für den Mieter grundsätzlich die Möglichkeit, die Höhe des Mietzinses durch bewusste Steuerung der Umsätze (wie zB durch Geschäftsraumgestaltung, Werbemaßnahmen, Aktionen, Servicequalität, etc) zu beeinflussen und damit eine vorzeitige Vertragsauflösung seitens der Vermieterin aufgrund Sinkens des Mietzinses herbeizuführen. Dem gegenüber kann die Vermieterin ihr Sonderkündigungsrecht ohne Zutun des Mieters de facto nicht ausüben, da die vorzeitige Kündigungsmöglichkeit ausschließlich im Verhalten (in der Geschäftsgebarung) des Mieters begründet ist. Darüber hinaus ist durch die Festsetzung einer qualitativen Untergrenze des jährlichen Mietzinses von EUR 220.000,00 eine Beschränkung des Kündigungsrechtes auf Einzelfälle gegeben (vgl auch VwGH 28.9.1998, 98/16/0176).*

*Da die Vertragsbestimmung zum Sonderkündigungsrecht des zitierten VwGH-Erkenntnisses (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149) nicht mit dem Umfang des gegenständlichen Kündigungsrechtes unter 12.2 des Bestandvertrages mit der BESTANDGEBERIN vom 13. Dezember 2010 vergleichbar ist, erheben wir Einwand gegen die Würdigung des Bestandvertrages durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als auf bestimmte Dauer abgeschlossener Vertrag und begründen dies wie folgt:*

## **2. Qualifikation als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer**

### **2.1. Vertragsbestimmungen**

*In dem Bestandvertrag, welcher dem mit Berufung vom 21. April 2011 angefochtenen Bescheid vom 9. März 2011 zugrunde liegt, ist unter § 2 Abs 8 hinsichtlich der Vertragslaufzeit Folgendes festgehalten : "Der Bestandvertrag wird mit Wirksamkeit vom Bestandgeberausbauendtermin befristet abgeschlossen und erlischt am 31.1.2018 ohne weitere Kündigung."*

*Weiters sieht der Bestandvertrag unter § 12.2 - neben der Auflösung aus wichtigen Gründen gemäß § 12.3 und 12.4 - folgende Kündigungsmöglichkeiten der Bestandgeberin*

vor: "Die Bestandgeberin ist unbeschadet der vereinbarten Bestanddauer berechtigt, das Bestandverhältnis ( ...) zum Ende eines jeden Kalendermonats ( ...) zu kündigen, wenn dies ( ...) aus wesentlichen organisatorischen Gründen notwendig ist ( ... )."

## **2.2. Gebührenrechtliche Bestimmungen**

Gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG berechnet sich bei Bestandverträgen die Gebühr im Ausmaß vom 1% nach dem Wert der Leistungen, welche für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden.

*Einmalige Leistungen fließen unabhängig von der Vertragsdauer voll in die Bemessungsgrundlage mit ein (vgl. Arnold, Rechtsgebühren Kommentar zum 1., III. und IV. Abschnitt des Gebührengesetzes, 8. Auflage, 2006, WUV, § 33 TP 5, Rz 11a). Im Gegensatz dazu sind wiederkehrende Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG in Abhängigkeit von der Art der Vertragsdauer zu bewerten (vgl. Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, 9. Lieferung; Stand: Dezember 2005, LexisNexis, § 33 TP 5, II.2.a)aa)):*

- unbestimmte Vertragsdauer (grundsätzlich ohne kalendermäßig feststehenden Endtermin, Beendigung durch ordentliche Kündigung): Bewertung der wiederkehrenden Leistungen mit maximal dem dreifachen Jahreswert.
- bestimmte Vertragsdauer (grundsätzlich mit kalendermäßig feststehendem Endtermin, unter Ausschluss einer ordentlichen Kündigung): Bewertung der wiederkehrenden Leistungen mit dem der Vertragsdauer entsprechenden verXlfachen Jahreswert, maximal jedoch mit dem Achtzehnfachen.

## **2.3. Gebührenrechtliche Beurteilung als Vertrag unbestimmter Dauer**

*Das Finanzamt hat in seinem Gebührenbescheid vom 9. März 2011 den Vertrag aufgrund des angegebenen Endtermins und unter Außerachtlassen der Kündigungs klausel in § 12.2 des Bestandvertrages als solchen mit bestimmter Vertragsdauer qualifiziert und daher der Berechnung der Bemessungsgrundlage den Wert der wiederkehrenden Leistung multipliziert mit einer Vertragsdauer von 75 Monaten (Beginn des Bestandverhältnisses: 28.10.2011, Endtermin: 31.1.2018) zugrunde gelegt.*

*Ist die Vertragsdauer bestimmt, hat sich eine Vertragspartei jedoch das Recht einer früheren Aufkündigung ausbedungen, so ist dieser Vorbehalt gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG grundsätzlich für die Gebührenermittlung unbeachtlich. Der Verwaltungsgerichtshof ("VwGH") hat zu § 33 TP 5 Abs 3 GebG in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072; vgl auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren - Kommentar, 14. Lfg.; Stand: Jänner 2011, Fellner Fachverlag GmbH, § 33 TP 5, Rz 128 mit Hinweis auf VwGH 7.3.1974, 1228/72) erkannt, dass die Beurteilung eines Vertrages mit Enddatum bei vorbehaltenen Kündigungsrechten als Vertrag auf bestimmte Dauer dann zulässig ist, wenn:*

*--, die Möglichkeit der Kündigung für ausdrücklich im Vertrag bezeichnete Einzelfälle vorgesehen ist (beschränktes Kündigungsrecht) bzw*

--, das Kündigungsrecht einer Vertragspartei ausschließlich im Verhalten der anderen Vertragspartei begründet ist (vgl. Fellner, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 128, vgl. auch Arnold, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 27b).

Die gleichen Kriterien setzt der VwGH auch bei der Beurteilung von grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Verträgen mit Kündigungsverzichten (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0176 und VwGH 5.10.1987, 86/15/0102) an. Eine unbestimmte Vertragsdauer im Fall von einseitigen Kündigungsverzichten ist darüber hinaus insbesondere dann anzunehmen, wenn die nur einem Vertragsteil zustehende Möglichkeit der Vertragsauflösung die Befreiung beider Vertragsteile von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Vertragsauflösung nach sich zieht (vgl. VwGH 29.1.1997, 97/16/0001 und VwGH 12.11.1997, 97/16/0038; vgl. auch Fellner, a.a.O., § 33 TP 5, Rz 134).

Sofern jedoch auch nur einer Partei im Wesentlichen ein sogenanntes schrankenloses Kündigungsrecht zusteht, liegt ungeachtet der Angabe eines Endtermins ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor. In diesem Fall haben die Parteien keine Bindung für eine bestimmte Zeit, sondern nur bis zum nächsten, noch offen Kündigungstermin vereinbart. Die formale Fristbestimmung durch Angabe eines Endtermins im Vertrag ist sodann irrelevant (vgl. Frotz/Hügel/Popp, a.a.O., § 33 TP 5, II.2.a)bb)). Von einem schrankenlosen Kündigungsrecht ist auszugehen, wenn

- , einer Partei ein nicht auf Einzelgründe beschränktes Kündigungsrecht eingeräumt wird,
- , eine Kündigung daher im Belieben ebendieser Partei steht und
- , ohne Zutun oder Einflussmöglichkeit der anderen Partei erfolgen kann.

In Anwendung oben angeführter Grundsätze hat der VwGH (27.1.2000, 99/16/0017) einen auf neun Jahre abgeschlossenen Pachtvertrag aufgrund eines der Verpächterin - im Fall der Veräußerung des Hotels oder der zugrundeliegenden Liegenschaft - vorbehaltenen Kündigungsrechtes als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer qualifiziert, da die Verpächterin durch eine entsprechende Vermögenstransaktion (wie zB Veräußerung oder Umgründung innerhalb des Konzerns) ohne Zutun der Pächterin den Vertrag jederzeit auflösen konnte und die Kündigungsklausel demnach ihrem Gewicht und ihrer Wahrscheinlichkeit nach umfassender Natur war.

Unter Berücksichtigung der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung dargelegten Unterscheidungsmerkmale erfüllt das gegenständliche Kündigungsrecht "aus wesentlichen organisatorischen Gründen" iSd § 12.2 des Bestandvertrages daher alle Voraussetzungen eines schrankenlosen Kündigungsvertrags:

- , der Kündigungsvertrag ist nicht auf einen Einzelfall (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0176, VwGH 5.10.1987, 86/15/0102, VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149) beschränkt: mögliche Kündigungsgründe werden weder hinsichtlich der Definition des Begriffs "organisatorisch" noch hinsichtlich der Bewertung als "wesentlich", dh weder qualitativ noch quantitativ, eingeschränkt.
- , die Kündigung steht daher im Belieben der Bestandgeberin: es bleibt der Bestandgeberin überlassen, wann sie welche Gründe organisationsbedingt und wesentlich erachtet, um das Vertragsverhältnis zu beenden. Sie kann diese Gründe

auch selbst herbeiführen, da sie ihre interne Organisation nach eigenem Ermessen festsetzen und auch jederzeit ändern kann (vgl. insbesondere VwGH 27.1.2000, 99/16/0017). Das Vertragsverhältnis kann somit von der Bestandgeberin unabhängig von außerhalb der Sphäre beider Vertragsparteien liegenden Gründen (zB dem Untergang des Bestandgegenstandes), dem vertragskonformen bzw -widrigen Verhalten der Bestandnehmerin oder deren Geschäftsgebarung bzw wirtschaftlichen Entwicklung aufgelöst werden.

-, die Kündigung ist nicht im Verhalten der Bestandnehmerin begründet (vgl. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072 und VwGH 7.3.1974, 1228/72): auch wenn die Bestandnehmerin allen Vertragsverpflichtungen zeitgerecht und vollinhaltlich nachkommt, dh insbesondere keine wichtigen Gründe iSd §§ 12.3 und 12.4. des Bestandvertrages für eine vorzeitige Auflösung gegeben sind, kann das Vertragsverhältnis von der Bestandgeberin beendet werden.

Darüber hinaus werden durch die Ausübung des Kündigungsrechts gemäß § 12.2 beide Vertragsparteien von ihren Verpflichtungen für die restliche Vertragslaufzeit entbunden, was als weiteres Indiz für einen auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Vertrag zu werten ist.

Das durch die Behörde zitierte VwGH-Erkenntnis vom 5.3.2009, 2007/16/0149, ist dagegen auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, da in diesem das Kündigungsrecht der Vermieterin davon abhing, dass die Umsätze des Mieters sinken (wodurch es zu einer Reduktion der Miete käme). Dies lag nicht im Einflussbereich der Vermieterin, sodass - im Gegensatz zum vorliegenden Fall - die Vermieterin den Kündigungsgrund nicht selbst herbeiführen konnte.

### **3. Berechnung der Gebührenbemessungsgrundlage**

#### **3.1. Vertragsbestimmungen betreffend Bestandzins und Nebenkosten**

Der monatliche Bestandzins berechnet sich gemäß § 3.1 des Bestandvertrages grundsätzlich aus den - von der Bestandnehmerin erwirtschafteten Monatsnettoumsätzen. Für die Räumlichkeiten ist jedoch - unabhängig von etwaigen Monatsnettoumsätzen - jedenfalls ein Mindestbestandzins zu entrichten. Der monatliche Mindestbestandzins beträgt gemäß § 3.1 des Bestandvertrages EUR 1.083.339,70 (zuzüglich 20% Umsatzsteuer).

Die Verpflichtung zur Bezahlung der Nebenkosten beginnt gemäß § 2 letzter Absatz des Bestandvertrages mit dem Bestandgeberausbauendtermin am 28.10.2011 zu laufen.

Die Bestandnehmerin hat weiters gemäß § 7.5 des Bestandvertrages anteilmäßig Werbekosten iZm der von der Bestandgeberin koordinierten Gemeinschaftswerbung sowie allfälligen \*\*\*\*\*Promotion (im Ausmaß von 0,50% des jeweiligen Monatsnettoumsatzes), maximal jedoch EUR 150.000,00 pro Jahr, zu entrichten.

#### **3.2. Vertragskonforme Berechnung der Bestandvertragsgebühr**

*Das Finanzamt hat seiner Berechnung der 1 %-igen Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG iHv EUR 1.083.971,15 einen einheitlichen monatlichen Mindestbestandzins von EUR 1.083.339,70 für die vollen 75 Monate Vertragslaufzeit (unter Annahme des Vorliegens eines Vertrages von bestimmter Vertragsdauer) zugrunde gelegt. Darüber hinaus wurden die von der Bestandnehmerin gemäß § 7.5 des Bestandvertrages zu tragenden Werbekosten in Höhe von monatlich EUR 12.500,00 (berechnet sich aus dem jährlichen Maximalbetrag von EUR 150.000,00 geteilt durch 12 Monate) in die Bemessungsgrundlage einbezogen.*

*Für den gegenständlichen Bestandvertrag ergibt sich daher gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG eine Gebührenbemessungsgrundlage iHv EUR 52.041.788,52 auf Basis folgender Prämissen:*

*--, Aufgrund der Qualifikation als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer (wir verweisen auf die Ausführungen unter 2.3. oben) sind gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG der monatliche Mindestbestandzins, der monatliche Werbekostenbeitrag sowie die vom Finanzamt angenommenen monatlichen Betriebskosten im Ausmaß von 10% des Mindestbestandzinses (zuzüglich 20% Umsatzsteuer) als wiederkehrende Leistungen mit dem dreifachen Jahreswert zu bewerten. Es ist daher anstelle des vom Finanzamt angewandten Ver~~X~~fachers 75 lediglich ein Ver~~X~~facher 36 (unbestimmter Zeitraum) als Multiplikator für den monatlichen Bruttobestandzins zuzüglich der Betriebskosten und des Werbekostenbeitrags (insgesamt EUR 1.445.008,44) und zur Bewertung der wiederkehrenden Leistungen heranzuziehen.*

*--, Dem so ermittelten Wert der wiederkehrenden Leistungen sind die Ausmalkosten am Ende der Bestandvertragslaufzeit iHv EUR 11,00jm 2 (lt Bescheid vom 9.3.2011) als Einmalleistung hinzuzurechnen.*

<b>Berechnung der wiederkehrenden Leistung</b>			
Nettomiete / Monat		1.083.339,70	
Bruttomiete / Monat (inkl. 20% USt)			1.300.007,67
Betriebskosten / Monat (10% der Bruttomiete)			130.000,77
Werbekostenbeitrag /Monat (inkl. 20% USt)			15.000,00
Bemessungsgrundlage brutto / Monat			1.4450.008,44
<b>3facher Jahreswert (Ver<del>X</del>facher = 36 Mon)</b>			<b>52.020.303,76</b>
<b>Berechnung der Einmalleistung</b>			
geschätzte Ausmalkosten lt Bescheid iHv EUR 11,00/ m <sup>2</sup>			
EUR / m <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>	EUR / m <sup>2</sup>	
11,00	1.953,16	21.484,76	21.484,76

<b>Wert gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG</b>		<b>52.041.788,52</b>
--	--	----------------------

*Wir beantragen daher die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr iHv EUR 520.417,89, das ist 1% von EUR 52.041.788,52.*

*Weiters beantragen wir gem § 284 Abs 1 Zi 1 BAO eine mündliche Verhandlung sowie gem § 282 Abs 1 Zi 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat."*

### **3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht**

#### **3.1. Vorhalteverfahren durch den UFS**

Mit Vorhalt vom 27. August 2013 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der Bf. mit, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat vorliegen und wie sich auf Grund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage für die Referentin zum damaligen Zeitpunkt darstelle. Zur Qualifikation des Vertrages als Vertrag mit bestimmter Vertragsdauer wurde mitgeteilt, dass nach Ansicht der Referentin das Finanzamt zu Recht von einer bestimmten Vertragsdauer ausgegangen sei. Zur rechnerischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde um Beantwortung folgender Fragen gebeten:

- *Wann war der Bestandgeberausbauendtermin und wann der Eröffnungstermin?*
- *Wurde der Mindestbestandzins bisher überschritten? Wenn ja, mit welchen Beträgen wurde der umsatzabhängige Bestandzins bisher von der Bestandgeberin in Rechnung gestellt?*
- *Wie hoch sind bisher die Nebenkosten iSd § 4 des Vertrages, die Kosten der Versorgung des Bestandgegenstandes mit Energie, Wärme, Kälte und Wasser sowie die Kosten der Haftpflichtversicherung?"*

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die Bf. mit Schriftsatz vom 30. September 2013 mit, dass der Bestandgeberausbautermin am 18. Jänner 2012 und der Eröffnungstermin am 5. Juni 2012 gewesen seien. Im Jahr 2012 sei der Mindestbestandzins in den Monaten September und Oktober überschritten worden (siehe Tabelle):

Gesamt	Umsatzabhängiger Mietzins	Mindestmiete	Differenz zur Mindestmiete	Zahlung Miete
Jun. 12	890.751,61	955.723,92	-64.972,11	955.723,92
Jul. 12	981.703,95	1.102.758,37	-121.054,42	1.102.758,37
Aug. 12	982.735,85	1.102.758,37	-120.022,52	1.102.758,37
Sep. 12	1.145.398,91	1.102.758,37	42.640,54	1.145.398,91
Okt. 12	1.148.126,69	1.102.758,37	45.368,32	1.148.126,69
Nov. 12	1.014.736,73	1.102.758,37	-88.021,64	1.102.758,37
Dez. 12	1.080.918,03	1.102.758,37	-21.840,34	1.102.758,37
Summe	7.244.371,77	7.572.274,14	-327.902,37	7.660.283,00

Dazu sei anzumerken, dass im 2. Nachtrag vom 19.4.2013 zum Bestandvertrag in § 3.8 vereinbart wurde, dass die in 2012 über den umsatzabhängigen Mietzins hinaus bezahlte Miete in Form eines Baukostenzuschusses an die Bestandnehmerin refundiert werde.

Für die Monate Jänner bis Juli 2013 seien derzeit folgende Daten bekannt:

Gesamt	Umsatzabhängiger Mietzins	Mindestmiete	Differenz zur Mindestmiete	Zahlung Miete
Jän. 13	902.007,09	907.819,05	-5.811,96	902.007,09
Feb. 13	797.399,52	907.819,05	-110.419,53	797.399,52
Mär. 13	1.037.309,89	907.819,05	129.490,84	1.037.309,89
Apr. 13	1.046.090,62	907.819,05	138.271,57	1.046.090,62
Mai 13	1.184.046,93	907.819,05	276.227,88	1.184.046,93
Jun. 13	1.195.011,01	907.819,05	287.191,96	1.195.011,01
Jul. 13	1.104.062,07	907.819,05	196.243,02	1.104.062,07
Summe	7.265.927,13	6.354.733,35	911.193,78	7.265.927,13

Auch hier sei zu beachten, dass in Folge des 2. Nachtrags vom 19. April 2013 unter bestimmten Voraussetzungen die geringere umsatzabhängige Miete als die Mindestmiete verrechnet werden könne und dies im Jänner und Februar 2013 auch tatsächlich erfolgt sei.

Hinsichtlich der Nebenkosten in § 4 des Vertrages sei festzuhalten, dass diese in 2012 vom Bestandgeber nicht verrechnet worden seien und daher der Bestandnehmerin nicht bekannt seien. Im 2. Nachtrag zum Bestandvertrag sei überdies folgender Text im § 4.3 ergänzt worden: "Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sind die allgemeinen Nebenkosten gemäß § 4 des Bestandsvertrages im Bestandszins gemäß § 3.1. inkludiert und abgedeckt (...)".

Die weiteren Nebenkosten gemäß § 5 (direkt zuordenbare Kosten) hätten sich wie folgt entwickelt:

Gesamt	Abwasser	Müll	Wasser	Klima	Strom	Summe
Jun. 12	366,44	2.601,04	244,29	10.469,71	8.804,68	22.486,16
Jul. 12	417,51	2.982,27	278,34	11.929,02	9.643,97	25.251,11
Aug. 12	417,51	2.982,27	278,34	11.929,02	9.914,15	25.521,29
Sep. 12	417,51	2.982,27	278,34	11.929,02	9.547,79	25.154,93
Okt. 12	417,51	2.982,27	278,34	11.929,02	9.623,89	25.231,03
Nov. 12	417,51	2.982,27	278,34	11.929,02	9.133,06	24.740,20
Dez. 12	417,51	2.982,27	278,34	11.929,02	9.322,80	24.929,94

Jän. 13	442,23	3.210,90	306,97	12.843,54	9.398,16	26.201,80
Feb. 13	442,23	3.210,90	306,97	12.843,54	8.603,27	25.406,91
Mär. 13	442,23	3.210,90	306,97	12.843,54	9.959,33	26.762,97
Apr. 13	442,23	3.210,90	306,97	12.843,54	9.358,97	26.162,61
Mai 13	442,23	3.210,90	299,68	12.843,54	9.627,83	26.424,18
Jun. 13	454,11	3.227,31	302,74	12.974,76	9.452,12	26.411,04
Jul. 13	454,11	3.227,31	302,74	12.974,76	9.456,37	26.415,29

Für die Haftpflichtversicherung seien für die im Bestandsvertrag erwähnten Flächen in 2012 ein Betrag iHv € 15.204,78 bezahlt worden. Die Höhe der Prämie der Haftpflichtversicherung für 2013 habe bisher € 19.159,26 betragen, wobei in 2013 bereits die Versicherung auch neue (zusätzliche) Flächen vom 2. Nachtrag enthalte.

### **3.2. Übergang der Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht**

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.

### **3.3. Ladung zur mündlichen Verhandlung**

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde der Bf. und der Amtspartei ein Berechnungsblatt mit einer Neuberechnung der Bemessungsgrundlage ausgehend von der im Vorhalt des UFS vom 30. August 2013 vertretenen Rechtsansicht und den mit Schriftsatz vom 30. September 2013 übermittelten Daten übersandt. Der Amtspartei wurden zusätzlich Kopien des Vorhaltes vom 27. August 2013 sowie der Vorhaltsbeantwortung durch die Bf. vom 30. September 2013 übersandt.

### **3.4. mündliche Senatsverhandlung**

In der am 7. März 2014 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der Bf. (kurz PV) nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Berichterstatterin wie in der der Niederschrift angeschlossenen Beilage referiert worden war, zum Sachverhalt ergänzend noch Folgendes vor:

Die Bestandflächen am ORT2 ORT1 seien sehr begehrt und deshalb sei die Bestandgeberin daran interessiert die Bestandnehmer sehr lange zu binden, sie möchte sich aber selber jederzeitige Kündigungsmöglichkeiten offen halten. Diese "wesentlichen organisatorischen Gründe" die die Bestandgeberin zu einer Kündigung berechtigen, könnten von der Bestandgeberin herbeigeführt werden, ohne dass die Bestandnehmerin darauf einen Einfluss habe. Von diesen Kündigungsmöglichkeiten habe die BESTANDGEBERIN bei anderen Flächen auch bereits Gebrauch gemacht.

Dem erwiderte der Vertreter des Finanzamtes (kurz FA), dass das Finanzamt nicht von einem schrankenlosen Kündigungsrecht ausgehe, da nur wesentliche organisatorische Änderungen zur Kündigung berechtigen. Das stehe ausdrücklich im § 12.2 des Vertrages so drinnen.

PV: Unserer Meinung nach handle es um ein schrankenloses Kündigungsrecht, da alle organisatorischen Gründe, sofern sie wesentlich seien, zur Kündigung berechtigen. Es sei im Vertrag nicht bestimmt, welche wesentlichen organisatorischen Gründe vorliegen müssen. Der ORT2 habe gerade nicht den Willen, sich über die lange Dauer fest zu binden.

FA: Die Kündigungsgründe seien auf organisatorische Gründe eingeschränkt. Der Verwaltungsgerichtshof stelle auf die Wahrscheinlichkeit der vorzeitigen Auflösung ab. Durch diese Einschränkung auf organisatorische Gründe sei die Gewichtung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit zu werten.

PV: Der VwGH werte eine Kündigungsmöglichkeit im Fall des Verkaufes der Liegenschaft als umfassendes schrankenloses Kündigungsrecht. Die Gründe im vorliegenden Fall seien weniger eingeschränkt als im zitierten Erkenntnis.

FA: Aus diesem Erkenntnis (VwGH 27.1.2000, 99/16/0017) sei nicht ableitbar, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jeder einzelne Kündigungsgrund sofort zu einer unbestimmten Vertragsdauer führt. In der Entscheidung führe auch der Gerichtshof an, dass von Fall zu Fall zu entscheiden bzw. zu beantworten sei, ob es sich um eine Bindung von bestimmter oder unbestimmter Dauer handelt.

PV: Durch die vorliegende Vertragsbestimmung sei ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht worden, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen sei.

Zum Thema "Werbekosten" stellte der PV klar, dass weiterhin vertreten werde, dass es sich hierbei nicht um typische Verpflichtungen handle, die der Sicherung und der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen. Solche Verpflichtungen würden in der Regel Beheizung und Warmwasserkosten, Serviceleistungen wie Verteilen von Post, die Begrüßung der Gäste und die Reinigung von Büros umfassen. Unseres Erachtens stelle diese selbständige Werbeleistung keinen Teil der Bestandsüberlassung dar. Außerdem würde die Einbeziehung zu einer Mehrfachvergebührungen führen, nämlich einerseits des Werbekostenbeitrages und andererseits des (auf Grund der Umsatzabhängigkeit) erhöhten Bestandentgeltes. Zudem führe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 27.6.1960, 1624/59 ausdrücklich aus, dass die Durchführung von Werbemaßnahmen durch den Vermieter zugunsten der Mieter nicht als Leistung aus dem Mietvertrag zu werten sei.

FA: Im Falle des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses aus dem Jahr 1960 sei es um die Eigenwerbung des Bestandnehmers gegangen. Währenddessen es im

beschwerdegegenständlichen Fall um zu leistende Beträge zur Gemeinschaftswerbung gehe. Dazu gebe es Judikatur: UFS 16.01.2007, RV/1249-W/05, die auf die Judikatur des VwGH 17.11.1983, 82/15/0105, 0106 aufbaue. Die Werbekostenbeiträge im beschwerdegegenständlichen Fall seien daher als Entgelt einzubeziehen.

PV: Zur Berechnung, die mit der Ladung übersandt wurde, gebe es ansonsten (Frage bestimmte Dauer und Werbekosten) keine Einwände.

FA: Es bestünden auch seitens des Finanzamtes keine Einwände gegen die Berechnung, die mit der Ladung übersandt wurde.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und die Bemessungsgrundlage sowie angekündigt abzuändern.

Der Vertreter der Bf. ersuchte abschließend, der Beschwerde Folge zu geben und die Gebühr wie in der Ladung ausgeführt, aber unter Zugrundelegung einer unbestimmten Vertragsdauer und Außerachtlassung der Werbekostenbeiträge festzusetzen.

Übereinstimmend wurde festgehalten, dass keine Beweisanträge mehr offen sind.

## **II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt:**

Am 13. Dezember 2010 schlossen die BESTANDGEBERIN (kurz X) als Bestandgeberin und die Bf. als Bestandnehmerin einen Bestandvertrag über Geschäftsräumlichkeiten auf dem ORT2 ORT1 ab. Über den Bestandvertrag wurde eine von beiden Vertragspartnern unterzeichnete Urkunde errichtet, die jenen Inhalt hat, wie sie oben unter Punkt I.1. zitiert ist. Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenerklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss.

Die Bestandflächen am ORT2 ORT1 sind sehr begehrt und deshalb ist die Bestandgeberin daran interessiert die Bestandnehmer sehr lange zu binden, möchte sich aber selber jederzeitige Kündigungsmöglichkeiten offen halten. Die im § 12.2 des Vertrages genannten "wesentlichen organisatorischen Gründe", die die Bestandgeberin zu einer Kündigung berechtigen, können von der Bestandgeberin jederzeit herbeigeführt werden, ohne dass die Bestandnehmerin darauf einen Einfluss hat. Eine derartige Kündigungsklausel findet sich in weiteren Bestandverträgen der BESTANDGEBERIN und hat die BESTANDGEBERIN bei anderen Flächen von diesen Kündigungsmöglichkeiten auch bereits Gebrauch gemacht. Es wurde vertraglich nicht näher bestimmt, welche organisatorischen Gründe vorliegen müssen, weil die BESTANDGEBERIN gerade nicht den Willen hatte, sich bis zum 31. Jänner 2018 fest zu binden. Die BESTANDGEBERIN möchte nur die Bestandnehmer über mehrere Jahre hindurch binden. Die Einseitigkeit der Kündigungsmöglichkeit und die dadurch entstehende Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer wurde von der Bf. auf Grund der quasi "monopolistischen" Stellung der Bestandgeberin beim Vertragsabschluss akzeptiert.

Die Fertigstellung des Bestandgeberausbaus erfolgte am 18. Jänner 2012, der Eröffnungstermin war der 5. Juni 2012. Für das erste Betriebsjahr wurde ein Mindestbestandzins von € 1.083.339,70 vereinbart. Ab dem 2. Betriebsjahr wurde ein

Mindestbestandzins von € 1.166.666,67 vereinbart. Der durch die umsatzabhängige Berechnungsweise ermittelte Mietzins war im Zeitraum Juni 2012 bis Juli 2013 in zwei Monaten höher als der ab dem 2. Betriebsjahr vereinbarte Mindestbestandzins von € 1.166.666,67 (Mai 2013: € 1.184.046,93 und Juni 2013: € 1.195.011,01).

Im Zeitraum Juni 2012 bis Juli 2013 hatte die Bf. durchschnittlich pro Monat € 26.500,00 an Nebenkosten gemäß § 4 und § 5 des Vertrages und € 1.500,00 für die Haftpflichtversicherung zu tragen. Der an die Bestandgeberin zu bezahlende Werbekostenbeitrag betrug € 12.500,00 pro Monat.

### **III. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben sowie in der mündlichen Verhandlung vom 7. März 2014. Dass der Wille der Bestandgeberin darauf gerichtet war, ihre Bestandnehmer sehr langfristig zu binden, sie sich selber aber jederzeitige Kündigungsmöglichkeiten offen lassen möchte, entspricht dem grundsätzlichen "Wunschgedanken" eines jeden Bestandgebers. Dass eine derartige Schieflage aber auch von der Bf. als Bestandnehmerin akzeptiert wurde und der Bestandgeberin eine einseitige jederzeitige Kündigungsmöglichkeit zugebilligt wurde, war für den Senat auf Grund der besonderen Lage des gegenständlichen Bestandobjektes nachvollziehbar. Der ORT2 ORT1 ist der einzige ORT2 in Österreich mit internationaler Bedeutung, die stark nachgefragten Geschäftsflächen am ORT2 ORT1 werden nur von der BESTANDGEBERIN in Bestand gegeben und verfügt die BESTANDGEBERIN daher über eine quasi "monopolistische" Stellung. Diese spezielle Situation war ausschlaggebend für den Senat, den sachverhaltsbezogenen Ausführungen der Bf. in der mündlichen Verhandlung zu folgen. Die quasi "monopolistische" Stellung der Bestandgeberin und das große Interesse der Bestandnehmerin an einem Vertragsabschluss erklärt, weshalb sich die Bf. einerseits für mehrere Jahre gebunden hat und sie anderseits eine Ungewissheit des Zeitpunktes der Vertragsauflösung von Seiten der Bestandgeberin in Kauf genommen hat. Im § 12.2 des Vertrages wurde nicht näher bestimmt, welche "organisatorischen Gründe", die Bestandgeberin zu einer Kündigung berechtigen (es müssen nur wesentliche Gründe sein). Die Bf. hat in der mündlichen Verhandlung überzeugend dargetan, dass in den schriftlichen Vertrag keine Definition der "organisatorischen Gründe" aufgenommen wurde, weil die BESTANDGEBERIN gerade nicht den Willen hatte, sich über die lange Dauer (bis zum 31. Jänner 2018) fest zu binden. Dem bei der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bf. zum Willen der Vertragsparteien erstattetem Vorbringen ist das Finanzamt nicht entgegen getreten. Der Senat gelangte deshalb zur Überzeugung, dass es der erklärte Wille der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss war, dass nur die Bf. als Bestandnehmerin bis zum 31. Jänner 2018 an den gegenständlichen Bestandvertrag gebunden ist, hingegen die BESTANDGEBERIN als Bestandgeberin aus Gründen, die von ihr selbst einseitig herbeigeführt werden können, jederzeit zu einer vorzeitigen Beendigung des Bestandvertrages berechtigt ist.

## **IV. rechtliche Beurteilung**

### **1. Qualifikation als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer**

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 Rechtsgeschäfts 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.

Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht (Fall des § 17 Abs 2 GebG bei undeutlichem Urkundeninhalt und des trotz Beurkundung nicht zustande gekommenen Rechtsgeschäftes) oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, 2909/79). Die Abgabenbehörde ist nicht gehalten, Erhebungen über einen vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden Willen der Parteien anzustellen (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Nach § 17 Abs. 4 GebG 1957 ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. § 17 Abs. 5 GebG 1957 bestimmt ausdrücklich, dass weder die Aufhebung des Rechtsgeschäfts noch das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld aufheben. Das Gebührengesetz knüpft die Abgabepflicht keineswegs an den wirtschaftlichen Erfolg des in einer Urkunde bezeugten Rechtsgeschäftes (vgl. VwGH 1.7.1971, 856/71), sondern kommt es für die Rechtsgebühren nur auf das beurkundete Rechtsgeschäft und nicht darauf an, ob dieses Rechtsgeschäft aufrecht erhalten und ob oder wie es ausgeführt wurde (vgl. VwGH 18.8.1994, 94/16/0044).

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG 1957 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 von 1 v.H. nach dem Wert.

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 verXlfachten 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 ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, 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).

Im gegenständlichen Fall wurde im § 2 der Beginn des Bestandverhältnisses mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Bestandgeberausbaus festgelegt und endet das Bestandverhältnis am 31. Jänner 2018 ohne weitere Kündigung. Weiters wird in der Urkunde der 28. Oktober 2011 als vorgesehener Fertigstellungsempfang genannt. Betrachtet man nur § 2 des Vertrages ergeben sich eine bestimmte Vertragsdauer von 75 Monaten. Hinsichtlich des Zeitpunktes des Beginnes des Bestandverhältnisses liegt allerdings ein undeutlicher Urkundeninhalt vor, da der 28. Oktober 2011 lediglich als „vorgesehener“ Fertigstellungszeitpunkt genannt wird und ist daher ein Gegenbeweis iSd § 17 Abs. 2 GebG zulässig. Von der Bf. wurde im Berufungsverfahren entsprechend dargetan, dass die Fertigstellung des Bestandgeberausbaus tatsächlich erst am 18. Jänner 2012 erfolgte. Es wäre daher für die Gebührenberechnung – falls man von einer bestimmten Vertragsdauer ausgeht – maßgeblich, welches Entgelt (allenfalls auch unter einer aufschiebenden Bedingung) von den Vertragsparteien für den Zeitraum 18. Jänner 2012 bis 31. Jänner 2018 vereinbart wurde.

§ 12.1 des Vertrages sieht vor, dass das Bestandverhältnis entweder durch Auflösung aus wichtigen Gründen, Kündigung oder Ablauf einer bestimmten Vertragsdauer endet. Eine Kündigungsrecht wurde in § 12.2 des Vertrages nur für die Bestandgeberin vorgesehen und zwar mit der Einschränkung, dass die Kündigung "zufolge Umbaues oder aus wesentlichen organisatorischen Gründen notwendig ist" oder wenn der Bestandgegenstand aus Gründen des \*\*\*Betriebes oder der \*\*\*\*\* oder zufolge gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen abgeändert, entfernt oder sonst verwendet werden muss. Die Bestandnehmerin hingegen ist nicht berechtigt, den Bestandvertrag vor dem 31. Jänner 2018 aufzukündigen.

Betrachtet man die in § 12.2. genannten Kündigungsgründe, so ist festzustellen, dass nicht jede Organisationsänderung die Bestandgeberin zur Kündigung berechtigt, sondern es muss sich um eine "wesentliche" Änderung handeln. Auch die Verwendung der Wörter "notwendig" und "muss" sprechen dafür, dass die Bestandgeberin nur bei Vorliegen gewichtiger Gründe zu einer Kündigung des Vertrages vor dem 31. Jänner 2018 berechtigt ist. Der Unterschied zu den weiteren in § 12.3. des Vertrages genannten Auflösungsgründen, die von den Parteien selbst als "wichtige und bedeutsame Umstände" bezeichnet werden, besteht im Wesentlichen darin, dass bei Verwirklichung der in § 12.2. taxativ aufgezählten Gründe von der Bestandgeberin eine Kündigungsfrist von zwei Monaten eingehalten werden muss (im Gegensatz zur in § 12.3. vorgesehenen Auflösung aus "wichtigem Grund" bei der die Bestandgeberin zu einer Auflösung des Bestandverhältnisses mit sofortiger Wirkung berechtigt ist). Den in § 12.2. und § 12.3 genannten Gründen ist aber gemeinsam, dass nur gewichtige und nur bestimmte Gründe (unter anderem „organisatorische“ Gründe) die Bestandgeberin zu einer Beendigung des Bestandverhältnisses vor dem 31. Jänner 2018 berechtigen. Der reine Vertragstext spricht somit dafür, von einer Bindung beider Vertragsteile bis zum 31. Jänner 2018 und war das Finanzamt im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs. 2 GebG berechtigt, bei Erlassung des Gebührenbescheides von einer bestimmten Dauer auszugehen.

Der Text des § 12.2 des Vertrages lässt allerdings mehrere Deutungen zu und stand der Bf. daher die Möglichkeit offen, einen Gegenbeweis über die für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände zu erbringen. Im gegenständlichen Fall ist zu berücksichtigen, dass die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss offen gelassen haben, welche Art von organisatorischen Änderungen (es müssen nur wesentliche Gründe sein) die Bestandgeberin zur Kündigung berechtigen. Es wurde keine nähere Definition der „organisatorischen Gründe“ vorgenommen, weil die Bestandgeberin sich gerade nicht über einen mehrjährigen Zeitraum binden wollte und wurde die Unbestimmtheit der „organisatorischen Gründe“ von der Bf. als Bestandnehmerin auf Grund der quasi „monopolistischen“ Stellung der Bestandgeberin akzeptiert. Die „organisatorischen Gründe“ können von der Bestandgeberin jederzeit (und nicht nur zu bestimmten Terminen wie im Beschwerdefall zu VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072) und auch gegen den Willen der Bestandnehmerin herbeigeführt werden. Durch die Vertragsbestimmung des § 12.2 wurde ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist (vgl. VwGH 27.1.2000, 99/16/0017 und VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

## **2. Gebührenbemessungsgrundlage**

### **2.1 Allgemeines zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG**

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ist die Gebühr nach dem "Wert" zu bemessen, wobei unter "Wert" der Preis zu verstehen ist, um den der Bestandnehmer den Gebrauch der Bestandsache erhält, somit alle jene Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bestandgeber verpflichtet und die mit der Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist die Gebühr gemäß § 22 GebG nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.

Übernimmt der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, dann ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme der sonstigen Verpflichtungen des Bestandgebers leisten muss, gleichfalls ein Teil des "Preises" und damit auch der Gebührenbemessungsgrundlage (vgl. dazu u.a. VwGH 24.3.1994, 92/16/0129).

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).

Zu Serviceleistungen - wie dem Sortieren und Verteilen von Post, Verteilung und Weiterleitung von Nachrichten und Telefaxübermittlungen, Begrüßung der Gäste in den Empfangsräumlichkeiten und Entgegennahme von Anrufen und Reinigung der Büros, hat der Verwaltungsgerichtshofes ausgesprochen, dass diese Serviceleistungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der vermieteten Büroräumlichkeiten dienen, sodass das Entgelt einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage bildet (vgl. VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Die Gebührenschuld ist im gegenständlichen Fall mit der Unterzeichnung des Mietvertrages entstanden, weshalb alle wiederkehrenden Leistungen, zu der sich die Bw. bei Vertragsabschluss (auch bedingt) verpflichtet hat und die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, bei der Gebührenbemessung mit ihrem dreifachen Jahreswert zu berücksichtigen sind.

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 Bewertungstichtag 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).

Deshalb ist es bei Abschluss eines Mietvertrages mit umsatzabhängigem Mietentgelt, bei dem im Regelfall der künftige Umsatz nicht einmal geschätzt werden kann, rechtmäßig, die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG nur vorläufig (zB von der Mindestmiete) festzusetzen und später bei Vorliegen der tatsächlichen Höhe des Mietentgelts die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige zu ersetzen.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre 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. Es ist daher durch das Verwaltungsgericht im gegenständlichen Fall zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit vorliegt oder ob die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern ist.

Das Finanzamt hat zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage einen monatlichen Mindestbestandzins in Höhe von € 1.083.339,70 herangezogen und die Nebenkosten mit 10% des Mindestbestandzinses geschätzt, sodass es unter Hinzurechnung des Webekostenbeitrages von € 12.500,00 und von 20% Umsatzsteuer von einem monatlichen Entgelt von € 1.445.008,44 ausging. Als Einmaleistung wurde vom Finanzamt die Verpflichtung der Bf., das Bestandobjekt nach Beendigung des

Bestandverhältnisses vollständig neu ausgemalt zurückzugeben, gewertet und diese Verpflichtung mit insgesamt € 21.484,76 bewertet.

Vom Finanzamt allerdings nicht berücksichtigt wurde, dass nach § 5 des Vertrages die Versorgung des Bestandgegenstandes mit Energie, Wärme, Kälte und Wasser durch die Bestandnehmerin über das von der Bestandgeberin zur Verfügung gestellte Versorgungsnetz zu erfolgen hat und die entsprechenden Kosten von der Bestandnehmerin zu ersetzen sind. Weiters hat sich die Bestandnehmerin in § 7 des Vertrages verpflichtet eine Haftpflichtversicherung abzuschließen. Auch diese Kosten sind in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. dazu VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 und VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Weiteres ist zu berücksichtigen, dass der jährliche Mindestbestandzins im ersten Betriebsjahr mit € 13.000.000,00 (ergibt rund den im Vertrag genannten monatlichen Betrag von € 1.083.339,70) und ab dem 2. vollen Betriebsjahr mit € 14.000.000,00 (das entspricht einem monatlichen Mindestbestandzins von € 1.166.666,67) festgelegt wurde.

Bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einer Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem gemäß § 26 GebG 1957 als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Mietwert auszugehen (vgl. VwGH 18.4.1997, 97/16/0079).

Da erst die Daten von einem Betriebsjahr vorliegen, ist der Beobachtungszeitraum noch zu kurz, um feststellen zu können, wie hoch im Durchschnitt der Jahre der umsatzabhängige Bestandzins und die Höhe der Nebenkosten ist. Es ist deshalb weiterhin eine vorläufige Festsetzung iSd § 200 Abs. 1 BAO vorzunehmen, allerdings ausgehend von dem ab dem 2. Betriebsjahr vereinbarten Mindestbestandzinses von € 1.166.666,67 pro Monat sowie den an Hand der von der Bf. übermittelten Daten mit € 26.500,00 geschätzten Nebenkosten (iSd § 4 und § 5 des Vertrages) und der Haftpflichtversicherung von € 1.500,00 pro Monat.

## **2.2. Einbeziehung des Werbekostenbeitrages in die Bemessungsgrundlage**

Zu dem im gegenständlichen Verfahren bei der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bf. zitierten Erkenntnis VwGH 27.6.1960, 1624/59 lautet der Rechtssatz wie Folgt:

*"Die Beistellung einer Sammelheizung für die gemieteten Räume durch den Vermieter bildet einen Teil der Leistungen aus einem Bestandvertrag. Die von den Mietern zu entrichtenden Beiträge zu den Kosten der Sammelheizung gehören also zur Bemessungsgrundlage der Mietvertragsgebühr. Dagegen gehört die allgemeine Durchführung von Werbemaßnahmen durch den Vermieter zugunsten der Unternehmen der Mieter nicht mehr zu den Leistungen aus dem Mietvertrage. Das für diese Werbeleistungen entrichtete Entgelt kann also nicht in die Bemessungsgrundlage der Mietvertragsgebühr einbezogen werden (Hinweis E 9.4.1958, 2244/57, VwSlg 1808 F/1958, E 21.5.1958, 1974/55, VwSlg 1829 F/1958, E 3.10.1951, 2744/49, VwSlg 465 F/1951)."*

Zur Begründung führt der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis – das im RIS nicht im Volltext veröffentlicht ist – Folgendes aus (Anm: Anonymisierung durch das BFG):

*"Bei der Beantwortung der weiteren Frage, ob der Werbekostenbeitrag als Teil des Zinses und daher auch des Wertes im Sinne des § 33 TP 5 GebG angesehen werden kann, ist zunächst zu bedenken, daß dieser Betrag von der Beschwerdeführerin auf Grund des Vertrages zugleich mit dem Mietzins zu bezahlen ist, daß er einen bestimmten Hundertsatz des Mietzinses ausmacht und daß er schließlich auch von den einzelnen Mietern solange zu entrichten ist, als die Verpflichtung zur Entrichtung des Mietzinses besteht. Diese Umstände reichen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht aus, den Werbekostenbeitrag deshalb allein dem Werte des Bestandvertrages im Sinne des Gebührengesetzes hinzuzurechnen. Enthält nämlich ein Bestandvertrag auch Abreden, die nicht von vorneherein die Merkmale bestandrechtlicher Elemente tragen, dann wird für die Beantwortung der Frage, ob die darauf für den Mieter entspringenden Verpflichtungen Teile des Mietzinses sind, in allen Fällen der Umstand maßgebend sein, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines bestimmten Zinses) und der Nebenleistung (hier die Verpflichtung der Vermieterin zur Werbung) besteht. Nur wenn dieser wirtschaftliche Zusammenhang zu bejahen ist, läßt sich die Ansicht vertreten, daß das für die betreffende Abrede vom Mieter gezahlte Entgelt zum Mietzinse gehört. Grundsätzlich wird eine vertraglich vereinbarte Nebenleistung zu einem Mietvertrag nur dann mit der Vermietung oder Verpachtung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wenn sie der Sicherung bzw. Erhaltung der Bestandsache oder doch wenigstens der Erleichterung ihrer Benützung dient. Dies kann aber von der Verpflichtung zur Werbung, die die Vermieterin im vorliegenden Falle wie in allen Bestandverträgen, die das XXX betreffen, eingegangen ist, nicht behauptet werden. Denn die Werbung durch die Vermieterin dient weder der Sicherung noch der Erhaltung der Bestandsache, sie ist nicht einmal eine Voraussetzung für die Benutzung des Bestandgegenstandes, geschweige denn, daß sie zu dessen leichtere oder bequemerer Benutzung führt. Xmehr unternimmt die Vermieterin die Werbung ausschließlich zur Förderung der Unternehmen, die auf den in bestand gegebenen Grundflächen im XXX betrieben werden. Dem Werbekostenbeitrage fehlt also der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang mit der Bestandsache, und die belangte Behörde hat somit zu Unrecht angenommen, daß er ein Teil des für die gemietete Sache gezahlten Preises und aus diesem Grunde dem "Werte des Bestandvertrages" hinzuzurechnen sei."*

Erbringt der Bestandgeber anderstypische Leistungen und werden diese mit einer bestimmten Gegenleistung entgolten, so ist diese nach Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG B II 1 e zu § 33 TP 5 nur dann in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die betreffenden Leistungen des Bestandgebers Nebenleistungen zur Einräumung des Gebrauchsrechtes darstellen und die Verbindung mit Bestandverträgen nicht unüblich ist (einzubeziehen sind daher ua Betriebskosten, nicht aber Werbekosten).

In den Entscheidungen VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 (ergangen zur Einbeziehung der Verpflichtung zum Ausmalen des Bestandgegenstandes und der Verpflichtung des Mieters zum Abschluss eines Wärmeenergiebezugsvertrages mit der Fernwärme ORT1 GmbH) und VwGH 25.6.2006, 2006/16/0112 (zur Verpflichtung zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung") sprach der Verwaltungsgerichtshof abermals aus, dass wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

In der Entscheidung UFS 16.1.2007, RV/1249-W/05 wurde zur Einbeziehung von Werbekostenbeiträgen vertretenen, dass sich ein Vergleich mit den vom Verwaltungsgerichtshof schon beurteilten Bestandverträgen über Messestände anbietet: In dem bei Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, unter Rz 49 zu § 33 TP 5 GebG 1957 beschriebenen Fall des Erkenntnisses vom 17. November 1983, Zl. 82/15/0105, 0106, gelangte der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass die von der Vermieterin erbrachten Organisations- und Werbeleistungen weder der Qualifikation der mit den einzelnen Ausstellern abgeschlossenen Rechtsgeschäfte als Bestandverträge abträglich waren, noch den für die Gebührenbemessung jeweils maßgeblichen Wert zu mindern vermochten. Hinzuzufügen ist, dass infolge der Abhängigkeit der Höhe des Pachtentgeltes von der Höhe der jeweiligen Umsätze ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Hauptleistung (Überlassung des Bestandgegenstandes gegen Zahlung eines Zinses) und der Nebenleistung (hier die Verpflichtung der Verpächterin zur Werbung) besteht, da durch eine entsprechende Werbetätigkeit ein größerer Umsatz und damit für die Vermieterin höhere Mieteinnahmen erhofft werden.

In einer weiteren Entscheidung UFS 14.2.2007, RV/1483-W/04 wurde die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages zur Durchführender laufender Aktivitäten damit begründet, dass ein Werbekostenbeitrag die bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache gewährleistet und somit auch zur Umsatzsteigerung beizutragen vermag und dass ohne die Vereinbarung dem Berufungswerber das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden wäre.

In der Entscheidung UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08 wurde ebenfalls die Einbeziehung eines Werbekostenbeitrages ua. mit dem Argument, dass die Bestandnehmerin die Verpflichtung eingehen musste, um überhaupt in den Genuss des Gebrauchsrechtes an dem verfahrensgegenständlichen Geschäftslokal zu gelangen, bestätigt. In dieser Entscheidung hat der Unabhängige Finanzsenat darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine im Mietvertrag vereinbarte Verpflichtung zur Entrichtung eines Werbekostenbeitrages zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG 1957 gehört, vom VwGH kasuistisch abgehandelt wird. So wird im Erkenntnis VwGH 17.11.1983, 82/15/0105,0106 festgehalten, dass die von der Vermieterin erbrachten Organisations- und Werbeleistungen weder der Qualifikation der mit den einzelnen Ausstellern abgeschlossenen Rechtsgeschäfte als Bestandverträge abträglich waren, noch den für die Gebührenbemessung maßgeblichen Wert zu mindern vermochten. In dem von der Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis vom 20.06.1960 (Anm

d. BFG: gemeint wohl VwGH 27.6.1960, Zl. 1624/59) stellt der VwGH fest, dass ein besonders vereinbarter Werbekostenbeitrag für die Verwendung der Bestandsache für Werbezwecke nicht zur Bemessungsgrundlage gehört, wenngleich er nach dem Mietvertrag gemeinsam mit dem Mietzins zu bezahlen war, mit der Hauptleistung, nämlich der Überlassung der Bestandsache gegen Entgelt, in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mehr steht, sondern dem Unternehmen des Mieters diente. Diesem Erkenntnis liegt ein Mietvertrag zu Grunde, worin sich die Vermieterin verpflichtete zugleich mit dem Mietzins einen Werbekostenbeitrag in der Höhe von 10% des jeweils in diesem Monat zu leistenden Mietbetrages zu bezahlen, der von der Vermieterin im Einvernehmen mit der Mietervertretung für Werbezwecke **ausserhalb der normalen Hauswerbung** zu verwenden ist.

Im gegenständlichen Fall verpflichtet sich die Bestandnehmerin in § 7.5 des Vertrages, an einer von der Bestandgeberin koordinierten Gemeinschaftswerbung teilzunehmen und sind die anteilmäßigen, von der Bestandnehmerin zu tragenden Werbekosten von 0,5 % des jeweiligen Monatsnettoumsatzes gemeinsam mit dem Mindestbestandzins und dem Nebenkostenkonto monatlich im Voraus zum 5. eines jeden Monats an die Bestandgeberin zu bezahlen. Nach § 15 des Vertrages sind die von der Bf. zu tragenden Werbekosten mit einem Betrag von € 150.000,00 pro Jahr (das ergibt € 12.500,00 pro Monat) gedeckelt.

Nach Absatz 2 der Präambel des Vertrages sind die dort genannten Grundsätze bei der Auslegung dieses Vertrages entsprechend zu berücksichtigen. Die Beteiligung am einheitlichen Gesamtkonzept und der nach außen hin einheitlichen Gemeinschaftswerbung sind ausdrücklich Grundlage des Vertrages. Die Erbringung von Werbeleistungen stellt deshalb hier eine Nebenleistung zur Einräumung des Gebrauchsrechtes dar. Die Gemeinschaftswerbung ermöglicht eine bessere wirtschaftliche Vermarktung der Bestandsache und besteht deshalb ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Hauptleistung (Überlassung zum Gebrauch). Ohne die Verpflichtung zur Leistung eines Werbekostenbetrages wäre der Bf. das Bestandobjekt nicht in Bestand gegeben worden. Überdies ist eine Verbindung von Werbeleistungen mit Bestandverträgen nicht unüblich, wie sich aus den Sachverhaltsdarstellungen einer Xlzahl von Entscheidungen des UFS ergibt (vgl. ua. UFS 8.8.2006, RV/1675-W/04; UFS 16.1.2007, RV/1249-W/05; UFS 14.2.2007, RV/1483-W/04; UFS 3.3.2011, RV/0563-L708 und UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der vom Unabhängigen Finanzsenat in den oben zitierten Erkenntnissen vertretenen Rechtsansicht an. Auf Grund des gegebenen wirtschaftlichen Zusammenhangs zählt der im gegenständlichen Vertrag vereinbarte Werbekostenbeitrag zum Wert gemäß § 33 TP 5 Geb 1957.

### **2.3. Berechnung der Bemessungsgrundlage**

Nach § 279 Abs. 2 BAO kann das Verwaltungsgericht den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern. Ausgehend von den von der Bf. mit Schriftsatz vom 30.

September 2013 übermittelten Daten ergibt sich nunmehr unter Berücksichtigung einer unbestimmten Vertragsdauer, der Einbeziehung des Werbekostenbeitrages und des sich ab dem 2. Betriebsjahr vereinbarten Mindestbestandzinses folgende Berechnung der Bemessungsgrundlage:

<b>3-facher Jahresbetrag der wiederkehrende Leistungen</b>	
Mindestbestandzins ab dem 2. Betriebsjahr ( $\text{€ } 1.166.666,67 \times 36$ )	42.000.000,12
Nebenkosten gemäß § 4+§ 5 ( $\text{€ } 26.500,00 \times 36$ )	954.000,00
Werbekosten ( $\text{€ } 12.500,00 \times 36$ )	450.000,00
Haftpflichtversicherung ( $\text{€ } 1.500,00 \times 36$ )	54.000,00
<b>Summe 3-facher Jahresbetrag der wiederkehrenden Leistungen</b>	<b>43.458.000,12</b>
<b>Einmaleistungen Ausmalkosten (unverändert geschätzt mit)</b>	<b>€ 21.484,76</b>
<b>Gesamtentgelt ohne USt</b>	<b>43.479.484,88</b>
davon 20% Umsatzsteuer	8.695.896,98
<b>Gesamtentgelt inkl USt = Bemessungsgrundlage</b>	<b>52.175.381,86</b>

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Gebühr vorläufig mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 52.175.381,86, somit iHv € 521.753,82 (anstatt bisher € 1.083.971,15) festzusetzen war.

## V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da es sich bei der unter Punkt V.2.2.

angesprochenen Rechtsfrage, ob ein an die Bestandgeberin für Gemeinschaftswerbung zu leistender Werbekostenbeitrag in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG einzubeziehen ist, um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Zu dieser Rechtsfrage liegen eine Xzahl von Entscheidungen des UFS vor, in der eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage bejaht wurde (vgl. ua UFS 8.8.2006, RV/1675-W/04; UFS 16.1.2007, RV/1249-W/05; UFS 14.2.2007, RV/1483-W/04; UFS 3.3.2011, RV/0563-L708 und UFS 22.3.2013, RV/1582-W/08).

Im Erkenntnis VwGH 27.6.1960, 1624/59 hingegen wurde die Einbeziehung verneint,

weil dem Werbekostenbeitrag der notwendige wirtschaftliche Zusammenhang fehlt.

Im Erkenntnis VwGH 17.11.1983, 82/15/0105, 0106 wurde zu Bestandverträgen über Messestände ausgesprochen, dass von der Bestandgeberin erbrachte Organisations- und Werbeleistungen nicht den für die Gebührenbemessung maßgeblichen Wert zu mindern vermochten.

Hinsichtlich der Frage bestimmte/unbestimmte Dauer entspricht die getroffene Entscheidung der bisherigen Judikatur des VwGH (vgl. ua VwGH 27.1.2000, 99/16/0017).

Die Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der im Einzelfall vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe ist eine Tatfrage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.