

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. August 2021 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2021 betreffend Gebühr für den Bestandvertrag vom 22.7.2016, ErfNr***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Anzeige des Bestandvertrages vom 22.7.2016 zu ErfNr*1*****

Am 7.9.2016 wurde über Finanzonline zu ErfNr***1*** beim (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) ein am 22.7.2016 zwischen der ***1*** als Bestandgeberin und der ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Bestandnehmerin abgeschlossener Bestandvertrag vom 22.07.2016 betreffend das Bestandobjekt Hotel ***2*** (kurz Hotel) abgeschlossen.

Vorläufiger Bescheid

Mit Bescheid vom 12.10.2016 setzte das FA die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG für den oben angeführten Bestandvertrag gemäß § 200 BAO vorläufig ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 4.306.755,60 € mit € 43.067,56 fest.

Die Begründung lautet wie folgt:

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

Da der Bestandvertrag jederzeit kündbar ist, ist die Vertragsdauer als unbestimmt anzunehmen und sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Bemessungsgrundlage:

Jährlicher Mindestbestandzins u. Nebenkostenpauschale x unbestimmte Dauer

zzgl. Ust (€ 1.140.000,00 + 51.321,00 x3).

Die Versicherungskosten wurden gem. § 184 BAO geschätzt (€ 6.000,00 x 3).

Bei unbestimmter Vertragsdauer und gestaffeltem, sich erhöhenden Mietzins ist der Bemessung der höchste Betrag zu Grunde zu legen.

Aufgrund der im Bestandvertrag, vereinbarten Umsatzpacht war ein Ermittlungsverfahren nicht sachdienlich und die Gebühr vorläufig festzusetzen.“

Vorhalteverfahren

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 25.3.2021 ersuchte das FA die Bf. um Bekanntgabe der Höhe des Mietentgelts inkl. Umsatzentgelt, sämtlicher Betriebs- und Nebenkosten (wie Werbekosten, Verwaltungsgebühr, Ust etc.) sowie der Versicherungen lt. Teil B Pkt. 19 des Vertrages, seit Vertragsbeginn (wann genau?) bis 31.03.2021, mittels detaillierter Aufstellung.

Dieses Ersuchen wurde von der Bf. mit Schreiben vom 15.4.2021 wie folgt beantwortet:

„1.) Hotelübergabe an uns als Mietergesellschaft war erst am 31.07.2017 (Protokoll Übergabe anbei).

2.) Bekanntgabe des Mietentgelts inkl. Umsatzentgelt:

Die Umsatzmiete ist bis heute noch nie zum Tragen gekommen.

Finden Sie dazu anbei eine Umsatzaufstellung für die Jahre 2017 bis 2020.

Das Hotel ist seit Beginn Covid 19 März 2020 geschlossen.

Die ersten 4 Monate ab Übergabe (= bis 30.11.2017) waren mietfrei,

danach Einschleifregelung § 7 Bestandvertrag:

05. bis 13. Monat nach Übergabe Mindestbestandzins minus 15% (= bis 31.07.2018) = € 80.750 p.m.

13. bis 24. Monat nach Übergabe Mindestbestandzins minus 10% (= bis 31.07.2019) = € 85.500 p.m. und

25. bis 36. Monat nach Übergabe Mindestbestandzins minus 5% (= bis 31.07.2020) = € 90.250 p.m.

Wegen Covid 19 wurden vom Vermieter die Mieten April und Mai 2020 zu 100% nachgelassen, November und Dezember 2020 zu 50% nachgelassen, ebenso Jänner und Februar 2021 zu 50% nachgelassen. Weiters gibt es Stundungen, die vereinbart wurden, um die Schließzeit bzw. die Zeit der Betretungsverbote zu überbrücken.

3. Betriebs- und Nebenkosten, Versicherung

Die gesamten Betriebskosten inkl. Gebäudeversicherung sind mit der Nebenkostenpauschale gemäß 11.2. des Bestandvertrages abgegolten. Diese betrug:

2017 €21.526,31 das sind € 4.276,75 p.m. (5 Mon + 1Tag)

2018 €51.545,88 das sind € 4.295,49 p.m.

2019 52.645,44 das sind € 4.387,12 p.m.

2020 53.746,44 das sind € 4.478,87 p.m. und

2021 13.661,28 das sind € 4.553,76 p.m. bis 31.03.2021

Dazu kommen die sonstigen Nebenkosten nach Verbrauch:

	Heizung	Wasser	Strom
2017	€17.446,70	€ 9.487,59	€ 17.235,80
2018	€46.515,21	€ 22.958,49 (=€ 25.222-GU € 2.263,51)	€ 57.584,60
2019	€52.193,74	€ 27.120,49 (=€29.862,18-GU € 2741,69)	€ 52.327,47
2020	Noch keine Abrechnung erhalten		

Die Versicherung gemäß Punkt 19.1. des Vertrages hatte folgende Prämien:

2017 € 1.154,03

2018 € 5.273,94

2019 € 5.370,52

2020 € 8.165,82 (inkl. € 2.396,94 Nachtrag Haftpflicht für 2016 bis 2019)

2021 € 1.452,32“

Endgültiger Bescheid

Mit Bescheid vom 27.07.2021 setzte das FA die Gebühr gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 15.076.362,24 mit € 150.763,62 fest und ergab sich dadurch eine Nachforderung iHv € 107.696,06.

Die Begründung lautet wie folgt:

„Bemessungsgrundlage lt. Anfragenbeantwortung v. 19.04.2021:

Bekanntgegebene Miete (entspricht gestaffelter Mindestmiete lt. Bestandvertrag unter Berücksichtigung der mietzinsfreien 4 Monate) x vereinbarte Dauer (€ 80.750,00 x 8 + 85.500,00 x 12 + 90.250,00 x 12 + 95.000,00 x 84) zzgl. Ust.

Bekanntgegebene Betriebs- u. Nebenkosten für den Zeitraum 08/2017 bis 03/2021 (44 Monate) € 193.125,35 zzgl. Ust. Für die restlichen 76 Monate wurde der errechnete Durchschnitt pro Monat angesetzt (€ 4.389,21 x 76) zzgl. Ust.

Bekanntgegebene Heizungs, Wasser-u. Stromkosten samt Abrechnungen für den Zeitraum 08/2017 bis 12/2019 (29 Monate) €116.155,65, 59.566,57 u. 127.147,87 zzgl. Ust. Für die restlichen 91 Monate wurde der errechnete Durchschnitt pro Monat angesetzt ((€ 4.005,37 + 2.054,02+ 4.387,41) x 91) zzgl. Ust.

Bekanntgegebene Versicherungskosten für den Zeitraum 08/2017 bis 03/2021 (44 Monate) € 21.416,63. Für die restlichen 76 Monate wurde der errechnete Durchschnitt je Monat angesetzt (€ 486,74 x 76).

Auf Grund der Verwendung des Mietgegenstandes (Geschäftszwecke) treffen lediglich einige wenige Gründe des § 30 MRG zu, sodass von keinem schrankenlosen Kündigungsrecht gesprochen werden kann. Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend (§17 Abs. 1 GebG). Der nachträgliche Wegfall od. die zwischenzeitige Erlassung d. vereinbarten Entgelte ändern nichts an der bereits entstandenen Gebührenschuld.“

Beschwerde vom 23.8.2021

Gegen diesen Bescheid wurde am 23.08.2021 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Die Begründung lautet wie folgt:

„Richtig und unbestritten ist, dass die Betriebs- und Nebenkosten, die Kosten für Heizung, Wasser und Strom sowie für Versicherung der Bemessungsgrundlage für die Gebührenberechnung hinzuzurechnen sind.

Die monatliche Höhe dieser Kosten ist im Gebührenbescheid richtig angeführt.

Angefochten wird, dass nunmehr als Bemessungsgrundlage 10 Jahre herangezogen werden, statt wie bisher und wie im Bestandvertrag dargelegt, eine Bemessungsgrundlage als Vertrag auf unbestimmte Zeit und damit einer 3-jährigen Bemessungsgrundlage. Dazu wird im Einzelnen folgendes ausgeführt:

Gemäß 6.1. des Bestandvertrages wurde das Bestandverhältnis auf die Dauer von 10 Jahren ab Übergabe/Übernahme abgeschlossen.

In Punkt 6.3. haben die Parteien eine Liste wichtiger Kündigungsgründe sowohl für Bestandnehmer als auch für Bestandgeber vereinbart, bei deren Eintritt das Bestandverhältnis ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aufgekündigt werden kann. Die Kündigungsgründe des § 30 MRG finden sich in der Aufzählung als Punkt 6.3.g.). Vielmehr waren für die Parteien die ausführlich dargelegten Kündigungsgründe in Punkt 6.3. lit. a) und b) für den Bestandnehmer und 6.3. lit a) bis f.) für die Bestandgeberin von Bedeutung.

Zur Wahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten wichtigen Kündigungsgründe, die weit über die Kündigungsgründe des § 30 MRG hinausgehen, wird insbesondere dargelegt:

Ein wichtiger Kündigungsgrund für den Bestandnehmer liegt gemäß 6.3. lit b. vor, wenn die Bestandgeberin wesentlichen Verpflichtungen zur Nachrüstung oder Instandhaltung aufgrund einer behördlichen Auflage oder einer getroffenen Vereinbarung zwischen den Parteien aus diesem Vertrag trotz zweifacher schriftlicher Mahnung mit angemessener Fristsetzung nicht nachkommt.

Eine derartige Vereinbarung findet sich z.B. in Beilage 8 des Bestandvertrages, das ist die Abgrenzungsliste betreffend die Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung bzw. Erneuerung zwischen Bestandnehmer und Bestandgeber (Kopie anbei). So fallen in den Verantwortungsbereich des Bestandgebers eine ganze Reihe von Verpflichtungen, wie z.B. Instandsetzung von Dach, Fassade, Treppen, Geländer, Rausch- und Feuerschutztüren, Rolltore (Garageneinfahrt), Brauchwarmwasserbereitung, Sanitärleitungen, der Kompaktkühlanlage, der Heizungsanlage samt Regelventile an den Konvektoren, Wärmetauscher, GLT (Gebäudeleittechnik), Klimaanlage, Niederspannungshauptverteiler, Geschoßverteiler, Löschwasserversorgung bis Austritt Wand, gesamte Brandmeldeanlage, Aggregat,

Batterieanlage, Notbeleuchtung, Blitzschutzanlage, Kühlhäuser und Aufzugsanlagen. All dies ist für einen Hotelbetrieb zwingend erforderlich. Für den Fall, dass die Bestandgeberin hier ihren vertraglichen Pflichten nicht nachkommt, ist es nicht nur wahrscheinlich, sondern erforderlich, dass der Bestandnehmer vom Kündigungsrecht Gebrauch machen wird, da sonst ein Hotelbetrieb nicht möglich ist.

Ein wichtiger Kündigungsgrund für die Bestandgeberin liegt gemäß 6.3. lit a. vor, wenn trotz zweifacher schriftlicher Abmahnung und Setzung einer zumindest 14tägigen Nachfrist oder im Wiederholungsfall, diesfalls auch ohne Abmahnung und Nachfristsetzung, die Betriebspflicht, der vertraglich festgelegte Verwendungszweck oder der vereinbarte Hotelstandard gemäß § 4 oder die Umsatzmeldung gemäß § 8 verletzt wird, ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin abgeändert wird oder der Bestandnehmer den vertraglich verankerten Zahlungen, wozu auch die vom BN zu erlegende Bankgarantie und Patronatserklärung zählt, nicht fristgerecht nachkommt.

In diesem Vertragspunkt sind eine ganze Reihe von wichtigen Gründen enthalten: Greift man z.B. den Verwendungszweck heraus, so wäre eine andere Nutzung als ein Hotel im Viersterne-Standard (mit oder ohne Klassifizierung) jedenfalls für die Bestandgeberin ein sehr realistischer Kündigungsgrund. So könnte die Bestandgeberin ja auf die Idee kommen, da es derzeit nach der Pandemie wenig Geschäft gibt, den Bestandgegenstand als Asylantenheim, Flüchtlingsquartier, Notschlafstelle für Obdachlose oder ähnliches zu verwenden. Dies wäre zwar auch eine Beherbergung, würde aber eindeutig gegen den vereinbarten Verwendungszweck verstoßen, der auch wegen der örtlichen Verbundenheit mit dem Einkaufszentrum „***2***“ im gleichen Haus von der Bestandgeberin nicht geduldet wäre und ganz konkret zu einer Kündigung führen würde.

Ein weiterer wichtiger Kündigungsgrund liegt gemäß 6.3. lit c. vor, wenn der Bestandnehmer ein in § 22 genanntes Rechtsgeschäft oder eine in § 22 genannte Handlung ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin abschließt.

Konkret geht es hier um Unterbestandgabe und Weitergabe. Im Falle einer Weitergabe durch Unternehmensverkauf der Bestandnehmerin und damit Übergang der Mietrechte an den Erwerber ohne Zustimmung der Bestandgeberin hat diese ein Kündigungsrecht. Abhängig von der Bonität des neuen Mieters ist es bei geringer Bonität sehr realistisch, dass die Bestandgeberin vom vertraglichen Kündigungsrecht Gebrauch machen wird.

Ein wichtiger Kündigungsgrund gemäß 6.3. lit d. liegt vor, wenn der Bestandnehmer genehmigungspflichtige bauliche Veränderungen ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin vornimmt, oder ...

Nicht genehmigte bauliche Änderungen des Bestandnehmers können die verschiedensten Auswirkungen auf den Bestandgegenstand nach sich ziehen, die vertraglich nicht gedeckt sind. Würde die Bestandnehmerin z.B. die bestehenden Seminarräume umbauen in Schlafsäle, oder zwischen den Zimmern Zwischenwände entfernen um größere Einheiten zu bekommen, so wäre dies ohne Zustimmung der Bestandgeberin sehr konkret ein Kündigungsgrund.

Auch der wichtige Kündigungsgrund gemäß 6.3. lit e. kann mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Kündigung führen, dies ob der räumlichen Verbundenheit des Hotels (Bestandgegenstand) mit dem Einkaufszentrum „***2***“ und den Parkgaragen des ***2***. Wenn der Bestandnehmer wiederholt die Andienungsstraßen, Durchfahrten, Laderampen, Geh- und Fahrwege oder Parkplätze und dgl. verstellt oder verunreinigt, ...so ist dies für das Einkaufszentrum und dessen Mieter und Kunden ein extrem schädliches Verhalten. Genau deshalb wurde dieser Punkt ja als wichtiger Kündigungsgrund vereinbart. Ebenso verhält es sich

bei Fluchtgängen oder sonstigen behördlich vorgeschriebenen Sicherheitseinrichtungen, die nicht verstellt oder verunreinigt werden dürfen. Verstöße dagegen sind sicherheitsrelevant sowohl für das Hotel als auch für das Einkaufszentrum und wurden daher mit einer Kündigungsmöglichkeit vereinbart.

Demzufolge wurde in § 25 des Bestandvertrages auch ausdrücklich geregelt, dass die Parteien im Hinblick auf die in Punkt 6.3. vereinbarten Kündigungsgründe davon ausgehen, dass der gegenständliche Bestandvertrag nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt etwa Ra 2015/16/0072) gebührenrechtlich als Vertrag auf unbestimmte Zeit zu qualifizieren ist, die Rechtsgeschäftsgebühr daher 1 % des dreifachen Jahresbruttoentgeltes beträgt.

In der rechtlichen Beurteilung der Gebührenschuld ist jedenfalls auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, d.h. auf die bei Vertragsabschluss geltende Rechtslage und Judikatur.

Richtiger Weise stellt sich daher die Gebührenberechnung wie folgt dar:

- 1. Miete € 95.000 p.m. x 36 = € 3.420.000 + 20% Ust = € 4.104.000,00*
- 2. Betriebs- und Nebenkosten € 4.389,20 p.m. x 36 + 20% Ust = € 3.420.000 + 20% Ust = € 189.613,44*
- 3. Heizung, Wasser, Strom € 10.446,80 p.m. x 36 + 20% Ust = € 451.301,76*
- 4. Versicherung € 486,74 p.m. x 36 + 20% Ust = 21.027,17*
- SUMME € 4.765.942,37*

davon 1% der Bemessungsgrundlage € 47.659,42

minus bisherige Vorschreibung € 43.067,56

Nachforderung € 4.591,86

Dieser zu Recht bestehende Nachforderungsbetrag von € 4.591,86 wurde unter einem bezahlt, Zahlungsbeleg anbei.“

Abschließend beantragte die Bf. den angefochtenen Bescheid im oben aufgezeigten Sinn zu korrigieren.

BVE vom 30.8.2021

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.08.2021 wies das FA die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„In der Beschwerde wird die Rechtsansicht vertreten, durch die Bestimmung im Pkt25.1 d. gegenst. Vertrages liege eine unbestimmte Vertragsdauer vor u. wird auf das Erkenntnis des VwGH unter Ra 2015/16/0072 verwiesen. Allerdings ist der gegenständliche Fall nicht mit dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall vergleichbar, war doch im Falle d. Erkenntnisses ausdrücklich ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer vereinbart, wobei die vereinbarten Kündigungsgründe u. der abgegebene Kündigungsverzicht auf einen starken Bindungswillen der Vertragspartner hinwies u. somit von unbestimmter Vertragsdauer auszugehen war (vgl. VwGH 2015/16/0072). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht das Unterscheidungsmerkmal zw. Bestandverträgen mit bestimmter und solchen mit unbestimmter Dauer darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen od. nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen

bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung des Vertrages als Vertrag mit bestimmter Dauer nicht im Wege. Betrachtet man die Kündigungsgründe der Bestandgeberin, so ist festzustellen, dass diese nicht im Belieben dieser stehen, sondern lediglich in der Person d. Mieterin liegende Umstände beinhalten (Zahlungsverzug, sonstige Vertragsverletzungen, Insolvenz). Sie sind daher sachlich auf das Verhalten der Mieterin eingeschränkt u. in ihrer Gewichtung nicht so bedeutend, dass sie dem erklärten Willen der Vertragspartner auf bestimmte Vertragsdauer entgegenstehen.“

Vorlageantrag

Am 09.09.2021 brachte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde ein. Ein weiteres Vorbringen wurde darin nicht erstattet.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 15.10.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wurde die Beschwerde dort unter RV/7102676/2021 protokolliert.

Im Vorlagebericht (der auch der Bf. übermittelt wurde) gab das FA eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

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

Es stellt sich grundsätzlich die Frage ob die in einem Bestandvertrag vereinbarten Kündigungs- und Auflösungsgründe nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit von so umfassender Natur sind, dass ein grundsätzlich auf bestimmte Dauer abgeschlossener Bestandvertrag bzw. ein grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag bei welchem auf die Kündigung verzichtet wird bzw. die Kündigung nur aus bestimmten Gründen möglich ist, gebührenrechtlich als Vertrag mit bestimmter oder unbestimmter Dauer anzusehen ist.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH vom 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH vom 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH vom 5.10.1987, 86/15/0102).

Ist die Geltendmachung des Kündigungsgrundes von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, kann keine Rede davon sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet ist (VwGH 24.3.1994, 93/16/0133). Sie sind daher sachlich auf das Verhalten der Mieterin eingeschränkt und von ihrer Gewichtung nicht so bedeutend, dass sie dem erklärten Willen der Vertragsparteien, die Bestandzeit ausdrücklich erst zu einem bestimmten Zeitpunkt enden zu lassen, entgegenstehen.

Die inhaltliche Prüfung der vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters gem. § 30 Abs. 2 MRG ergibt Folgendes: § 30 Abs. 2 Z 2 kommt nicht zur Anwendung, weil die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung besteht. § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG setzen die Vermietung von Wohnräumen voraus. Da im vorliegenden Fall eine Geschäftsfläche vermietet wird, kommen diese Ziffern nicht in Betracht. § 30 Abs. 2 Z 10 MRG greift ebenso nicht, da der Mietgegenstand ein Geschäftslokal ist und nicht zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten bestimmt ist. § 30 Abs. 2 Z 9 MRG regelt den Eigenbedarf für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie. Für den Betreiber eines Einkaufszentrums ist dieser Kündigungsgrund grundsätzlich nicht vorstellbar. § 30 Abs. 2 Z 11 MRG kommt nicht in Betracht, da die Vermieterin keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. § 30 Abs. 2 Z 12 MRG greift nicht, da das vorliegende Mietverhältnis kein Untermietverhältnis ist. § 30 Abs. 2 Z 13 MRG ist kein eigenständiger Kündigungsgrund, sondern sieht vielmehr die Möglichkeit der Vereinbarung von weiteren Kündigungsgründen vor. § 30 Abs. 2 Z 14 und Z 15 MRG werden sehr unwahrscheinlich realisiert.

Die vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 1, 3 und 7 setzen ein Fehlverhalten der Mieterin voraus und stammen sohin aus der Sphäre der Mieterin. Der Vermieterin sind somit sämtliche Möglichkeiten, das Bestandverhältnis von sich aus frühzeitig zu beenden, entzogen (VwGH 28.3.1974, 1102/73).

Ist der Bestandnehmer auf bestimmte Zeit gebunden und kann auch der Bestandgeber nur nach den strengen Regeln des MRG kündigen, gilt der Vertrag als auf bestimmte Dauer abgeschlossen (BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016).

Es verbleiben nur wenige Kündigungsmöglichkeiten gemäß § 30 Abs. 1 und 2 MRG (z.B. Mietrückstand, erheblich nachteiliger Gebrauch, etc.) und setzen diese ein vertragswidriges Verhalten voraus. Sie liegen daher nicht in der Einflussosphäre der Vermieterin und diese kann den Vertrag - selbst unter Bedachtnahme auf ihre im Vertrag angeführten Kündigungsmöglichkeiten - somit keinesfalls jederzeit aus freien Stücken einseitig beenden.

Auch handelt es sich bei sämtlichen in Punkt 6.3. des Vertrages, neben den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG, vereinbarten Kündigungsgründen um Gründe welche ein vertragswidriges Verhalten voraussetzen. Sie liegen daher nicht in der Einflussosphäre der jeweils anderen Vertragspartei.

Das Finanzamt beantragt das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Beweisaufnahme durch das BFG

Von der zuständigen RichterIn wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr***1*** und ergibt sich daraus der oben

dargestellte Verfahrensablauf sowie der unten unter Punkt II.1 dargestellte, unstrittige Sachverhalt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 22.7.2016 wurde zwischen der ***1*** als Bestandgeberin und der Bf. als Bestandnehmerin ein Bestandvertrag betreffend das Bestandsobjekt Hotel ***2*** (kurz Hotel) abgeschlossen.

Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Abschluss des Bestandvertrages.

Die über den Bestandvertrag errichtete Vertragsurkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„...“

4.1. Die Inbestandgabe erfolgt zum Betrieb eines Hotels der 4-Sterne-Kategorie oder 4-Sterne-Garni gemäß Beilage 4. Das Bestandsobjekt darf nur zum vorgenannten Zweck unter Beachtung der gesetzlichen und behördlichen Bestimmungen genutzt werden. Eine Änderung der Nutzung und/oder der Branche bedarf der schriftlichen Einwilligung der Bestandgeberin. Während der Bestandzeit ist das Hotel vom Bestandnehmer in der vereinbarten 4-Sterne-Kategorie oder in gleichwertiger Weise ohne Kategorisierung durchgehend zu betreiben (Betriebspflicht).

...

4.5 Der Bestandnehmer verpflichtet sich, den Geschäftsbetrieb im Bestandsobjekt vier Wochen nach Übergabe aufzunehmen.

Der Bestandnehmer verpflichtet sich weiters, den Geschäftsbetrieb dauernd und ununterbrochen aufrecht, das Bestandsobjekt geöffnet und beleuchtet zu halten sowie im Bestandsobjekt Hotel- bzw Beherbergungsleistungen zu erbringen. Vorab angemeldete und von der Bestandgeberin genehmigte Umbauten sind von dieser Betriebspflicht ausgenommen. Weiters ausgenommen sind Schließungen des Geschäfts- bzw Hotelbetriebs bis zu höchstens zwei Wochen im Jahr; weiters zwingend erforderliche Schließungen, die ihre Ursache nicht in der Sphäre des Bestandnehmers haben.“

4.6 Unterschreitungen des in Punkt 4.1 genannten Standards und/oder Änderungen des Verwendungszweckes bedürfen der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Bestandgeberin, wobei klargestellt wird, dass es im alleinigen Ermessen der Bestandgeberin steht, ob sie diese Zustimmung erteilt oder nicht. Erteilt die Bestandgeberin diese Zustimmung, so wird die Zustimmung in jedem Fall erst in dem Zeitpunkt wirksam, in dem der Bestandnehmer dafür gesorgt hat, dass sämtliche erforderlichen behördlichen Bewilligungen für diese Änderung und den Betrieb des Bestandsobjektes zu seiner neuen oder erweiterten Verwendung vorliegen.

...

4.9 Im Fall der Verletzung einer der in den Punkten 4.1, 4.5 und 4.6 genannten Vertragspflichten gelangt Punkt 15.2. zur Anwendung; der Bestandnehmer hat weiters Kosten

für Mahnung und Inkasso sowie die vollen Kosten des anwaltlichen Einschreitens, insbesondere der Mahnschreiben, zu bezahlen.

...

5.1. Die Übergabe und Übernahme des Bestandsobjekts erfolgt voraussichtlich im März oder April 2017. Der vorläufige Übergabetermin wird unmittelbar nach Erteilung der Baugenehmigung gemeinsam festgelegt.

...

§6 Bestandsdauer, Kündigung

6.1 Das auf die Dauer von 10 Jahren (in Worten: zehn) fest abgeschlossene Bestandsverhältnis beginnt mit der Übergabe und Übernahme des Bestandgegenstandes nach § 5 und endet am letzten Tag des Monats, in dem das 10. Bestandsjahr abläuft, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung bedarf.

Das Bestandsverhältnis kann während dieser befristeten Vertragszeit nur aus den im Punkt 6.3. dieses Vertrages genannten Gründen vorzeitig aufgelöst oder aufgekündigt werden.

6.2 Kündigt eine der Parteien vorzeitig oder beendet sie das Bestandsverhältnis ohne Kündigung und hat sie dies zu vertreten, haftet sie für den dadurch verursachten Schaden unter Anrechnung der von der anderen Partei ersparten Aufwendungen bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das Bestandsverhältnis vertragsgemäß geendet hätte. Zum Schaden des Bestandnehmers gehören auch die Kosten für die eingebrachten Um- und Einbauten. Zum Schaden der Bestandgeberin gehören auch die Zahlungen der Bestandgeberin gemäß § 2 und § 3. Die Parteien sind zur Schadensminderung verpflichtet; die jeweilige Abschreibung ist schadensmindernd zu berücksichtigen.

6.3. Die Parteien können das Bestandsverhältnis ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aus wichtigem Grund gerichtlich aufkündigen.

Ein wichtiger Kündigungsgrund für den Bestandnehmer liegt insbesondere vor, wenn

a. dem Bestandnehmer trotz Mahnung mit angemessener Fristsetzung an die Bestandgeberin der Gebrauch des Bestandgegenstandes nicht rechtzeitig oder nicht in dem vertragsgemäßen Zustand gewährt oder dieser wieder entzogen wird (frühestens jedoch vier Monate nach dem vereinbarten Übergabetermin) und dies nicht nur zu einer unwesentlichen Beeinträchtigung der Gebrauchsfähigkeit des Bestandgegenstandes führt oder

b. die Bestandgeberin wesentlichen Verpflichtungen zur Nachrüstung oder Instandhaltung aufgrund einer behördlichen Auflage oder einer getroffenen Vereinbarung zwischen den Parteien aus diesem Vertrag trotz zweifacher schriftlicher Mahnung mit angemessener Fristsetzung nicht nachkommt.

Ein wichtiger Kündigungsgrund für die Bestandgeberin liegt insbesondere vor, wenn

a. trotz zweifacher schriftlicher Abmahnung und Setzung einer zumindest vierzehntägigen Nachfrist oder im Wiederholungsfall, diesfalls auch ohne Abmahnung und Nachfristsetzung, die Betriebspflicht, der vertraglich festgelegte Verwendungszweck oder der vereinbarte Hotelstandard gemäß § 4 oder die Umsatzmeldung gemäß § 8 verletzt wird, ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin abgeändert wird oder der Bestandnehmer den vertraglich verankerten Zahlungen, wozu auch die vom Bestandnehmer zu erlegende Bankgarantie und Patronatserklärung zählt, nicht fristgerecht nachkommt;

- b. über das Vermögen des Bestandnehmers ein Insolvenzverfahren eröffnet wird oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse unterbleibt oder wider den Bestandnehmer Exekution durch Zwangsverwaltung bewilligt wird;*
- c. der Bestandnehmer ein in § 22 genanntes Rechtsgeschäft oder eine in § 22 genannte Handlung ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin abschließt, sofern nach dieser Bestimmung eine Zustimmung der Bestandgeberin erforderlich wäre;*
- d. der Bestandnehmer trotz schriftlicher Abmahnung und Setzung angemessenen, höchstens vierzehntägigen Nachfrist oder im Wiederholungsfall, diesfalls auch ohne Abmahnung und Nachfristsetzung, genehmigungspflichtige baulicher Veränderungen ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin vornimmt oder das im Punkt 11.3 genannten Verbot, andere Beleuchtungskörper oder Geräte als jene, welche gemäß den behördlichen Auflagen hierfür vorgesehen sind, an jenen Stromkreis anzuschließen, der von den Notstromaggregaten versorgt wird, verletzt;*
- e. der Bestandnehmer oder ihm zurechenbare Dritte Andienungsstraßen, Durchfahrten, Laderampen, Geh- und Fahrwege oder Parkplätze und dgl. verstellen oder verunreinigen, und der Bestandnehmer für die notwendige Abhilfe trotz schriftlicher Mahnung unter Setzung einer Nachfrist von zumindest vierzehn Tagen nicht fristgerecht Sorge trägt. Bei Fluchtgängen oder sonstigen behördlich vorgeschriebenen Sicherheitseinrichtungen sowie im Wiederholungsfall ist die Bestandgeberin bei jedem Verstellen oder Verunreinigen berechtigt, das Bestandverhältnis aufzukündigen, wenn für die notwendige Abhilfe trotz schriftlicher Mahnung nicht unverzüglich Sorge getragen wird;*
- f. der Bestandnehmer trotz schriftlicher Abmahnung und Setzung angemessenen, höchstens vierzehntägigen Nachfrist oder im Wiederholungsfall, diesfalls auch ohne Abmahnung und Nachfristsetzung, sonstigen wesentlichen Verpflichtungen aus diesem Vertrag nicht nachkommt.*
- g. Die Bestandgeberin ist darüber hinaus in allen Fällen des § 30 Abs 2 MRG zur Kündigung dieses Vertrages berechtigt.“*

§7 Bestandszins, Umsatzsteuer

7.1 Der jährliche Bestandszins für den gesamten Bestandgegenstand Hotel mit 158 Hotelzimmern inkl. Nebenflächen und 30 Stellplätzen in der Tiefgarage wird mit 23,5 % des Gesamt-Nettoumsatzes vereinbart.

...

7.3 Als jährlicher Mindestbestandszins wird ein Betrag von netto 1.140.000.-- ..., im Folgenden „Mindestbestandszins“ genannt, zuzüglich 20 % USt vereinbart.

7.4. Die Pflicht zur Zahlung des Mindestbestandszinses beginnt am 01.03.2017.

7.5. Abweichend von § 7.1 und § 7.4 sind der Zeitraum zwischen 01.03.2017 und Übergabe sowie die ersten vier Monate nach Übergabe („Pre-Opening-Phase“¹) bestandszinsfrei. Die Verpflichtung des Bestandnehmers zur Zahlung der Neben- und Betriebskosten ab Übergabe bleibt davon unberührt.

Für den Zeitraum ab dem fünften Monat nach Übergabe bis zum Ablauf des dritten Betriebsjahres seit Übergabe gewährt die Bestandgeberin ebenfalls abweichend von § 7.1 und

vorbehaltlich der vertraglich vereinbarten Anpassungen einen reduzierten monatlichen Mindestbestandzins netto (= € 1.140.000 /12 = 95.000) wie folgt (Einschleifregelung):

Fünftes bis zwölftes Monat nach Übergabe Mindestbestandzins per Monat netto minus 15% = mtl. netto € 80.750,- (in Worten: Euro achtzigtausendsiebenhundertfünfzig);

13. bis 24. Monat nach Übergabe Mindestbestandzins per Monat netto minus 10% = mtl. netto € 85.500,- (in Worten: Euro fünfundachtzigtausendfünfhundert);

25. bis 36. Monat nach Übergabe Mindestbestandzins per Monat netto minus 5% = mtl. netto € 90.250,- (in Worten: Euro neunzigtausendzweihundertfünfzig).

7.6 Der Mindestbestandzins ist in zwölf gleich hohen monatlichen Raten (im Folgenden „monatlicher Mindestbestandzins“ genannt) monatlich im Voraus zuzüglich der in § 10 bezeichneten Nebenkostenvorauszahlungen und insgesamt zuzüglich jeweils gültiger gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 20%) bargeldlos spätestens bis zum 5. Werktag eines jeden Monats auf ein von der Bestandsgeberin noch zu benennendes Konto zu zahlen.

...

§10 Nebenkosten

10.1. Betriebs- und Nebenkosten im Sinne dieses Bestandvertrages sind alle in Beilage 7 aufgeführten Abgaben, Beiträge, Gebühren und Kosten.

10.2. Vereinbart wird eine Nebenkostenpauschale von € 51.321,- ... zuzüglich USt pro Jahr.

Dies mit folgender, im Detail verhandelter und ausdrücklichen Abrede.

...

15.2. Verletzt der Bestandnehmer eine nach diesem Vertrag pönalisierte Vertragspflicht oder wird für den Fall der Verletzung einer Vertragspflicht durch den Bestandnehmer auf diese Bestimmung Punkt 15.1 verwiesen, so ist die Bestandsgeberin unbeschadet weiterer Ansprüche, insbesondere auf Vertragszuhaltung, Schadenersatz und vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß Punkt 6.3., berechtigt, vom Bestandnehmer eine nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegende und vom Nachweis des Eintritts eines Schadens sowie vom Verschulden unabhängige Vertragsstrafe zu verlangen. Diese Vertragsstrafe beträgt € 500,- (in Worten: Euro fünfhundert) und ist vom Bestandnehmer für jeden Tag zu bezahlen, an dem der Bestandnehmer eine dieser Vertragspflichten verletzt. Die Vertragsstrafe gebührt auch dann, wenn die Bestandsgeberin von ihrem Recht gemäß Vertragszuhaltung, Schadenersatz und vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß Punkt 6.3, 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 Bestandobjektes durch den Bestandnehmer an die Bestandsgeberin

...

§ 22 Unterbestandgabe, Weitergabe

22.1. Dem Bestandnehmer ist es nicht gestattet das gesamte-Bestandobjekt oder Teile desselben in Unterbestand zu geben, entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgendeiner Weise, insbesondere in Form der Unternehmensverpachtung weiterzugeben oder die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag zur Gänze oder zum Teil, in

welcher Form immer, zu übertragen. Dem Bestandnehmer ist es untersagt, Nutzungsmöglichkeiten - unter welchem Rechtstitel immer - am oder im Bestandobjekt einzuräumen. Von den vorstehenden Verboten ausgenommen ist die Unterbestandgabe bzw entgeltliche oder unentgeltliche Zurverfügungstellung der Hotelzimmer bzw vorhandener Seminarräumlichkeiten an Dritte im Rahmen des gewöhnlichen Geschäfts- bzw Hotelbetriebes des Bestandnehmers.

22.2. Die Zustimmung zur Unterbestandgabe an Unternehmen aus dem Konzernverbund des Bestandnehmers wird von der Bestandgeberin für die Dauer der Konzernzugehörigkeit erteilt.

22.3. Ebenfalls zulässig ist auch die Unterbestandgabe des Gastronomiebereiches (Frühstück, Bar, Lounge) oder von Geschäftsflächen für hotelspezifische und übliche Belange (Zeitungen, Souvenirshop, usw.).

22.4. Der Bestandnehmer ist verpflichtet, der Bestandgeberin eine Unterbestandgabe im Sinne der vorstehenden Absätze mindestens vier Wochen vor der geplanten Unterbestandgabe schriftlich anzuzeigen.

22.5. Eine darüber hinaus gehende - auch teilweise - Unterbestandgabe, sonstige Gebrauchsüberlassung ist nur mit vorheriger schriftlicher Erlaubnis der Bestandgeberin gestattet.

22.6. Stimmt die Bestandgeberin der Unterbestandgabe im Sinne des 22.5 schriftlich zu, so tritt der Bestandnehmer bereits jetzt alle ihm gegen den Unterbestandnehmer aus dem Unterbestandverhältnis zustehenden Zahlungsansprüche an die diese Abtretung hiermit annehmende Bestandgeberin ab. Die Abtretung erfolgt nur zu Sicherungszwecken und entbindet den Bestandnehmer nicht von seinen Verpflichtungen gegenüber der Bestandgeberin aus diesem Vertrag.

22.7. Weiters hat der Bestandnehmer das Recht, diesen Bestandvertrag (nur) zur Gänze im Rahmen des Verwendungszweckes an ein anderes Unternehmen aus dem Konzernverbund des Bestandnehmers zu übertragen.

Im Fall einer beabsichtigen Übertragung des Bestandvertrages im Sinne des vorstehenden Absatzes hat der Bestandnehmer die Bestandgeberin mindestens drei Monate vor Durchführung der Übertragung schriftlich zu benachrichtigen und verpflichtet sich die Bestandgeberin bei Erfüllung der in den vorstehenden Absätzen genannten Voraussetzungen zum Abschluss einer Vertragsübernahmevereinbarung mit dem bisherigen und jenem Bestandnehmer, an den der Bestandvertrag übertragen werden soll.

Bei einer Übertragung des Bestandvertrages wird der Bestandnehmer sicherstellen, dass die Bestandgeberin spätestens drei Monate vor Durchführung der Übertragung von jenem Bestandnehmer, an den der Bestandvertrag übertragen wird, eine Bankgarantie gemäß § 21 erhält, widrigenfalls die Bestandgeberin berechtigt ist, die vom Bestandnehmer erlegte Bankgarantie zur Gänze zu ziehen und den erlösten Betrag nach Abzug der Kosten als unverzinsliche Barkaution des neuen Bestandnehmers einzubehalten.

Eine darüber hinausgehende Weitergabe ist nur mit vorheriger schriftlicher Erlaubnis der Bestandgeberin gestattet.

22.8. Einvernehmlich wird für den Fall, dass die Bestandgeberin weder der betreffenden Änderung, noch der Benützung trotz der Änderung im Sinne dieses § 22 schriftlich zugestimmt hat (mag diese Zustimmung auch aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen nicht erforderlich

gewesen sein), noch schriftlich erklärt hat, trotz dieser Änderung den Bestandzins nicht anzuheben, Folgendes vereinbart:

Der Bestandgeberin steht es frei, geltend zu machen, dass jedes Rechtsgeschäft im Sinne des Punktes 22.1 sowie jede Handlung im Sinne des Punktes 22.1, die ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin erfolgten, gegenüber der Bestandgeberin unwirksam sind.

Der Bestandgeberin steht es weiters frei, vom bisherigen Bestandnehmer in diesem Fall eines Rechtsgeschäftes oder einer Handlung im Sinne des Punktes 22.1 ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Bestandgeberin die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen aus diesem Bestandvertrag (weiterhin) zu fordern, und der Bestandnehmer unterwirft sich der Erfüllung dieser Verpflichtungen in Solidarhaftung mit dem neuen Bestandnehmer.

Die Bestandgeberin ist - unbeschadet weiterer Ansprüche, insbesondere auf vorzeitige Auflösung oder Aufkündigung des Vertrages gemäß Punkt 6.2. - berechtigt, ab dem auf den Abschluss eines Rechtsgeschäftes oder einer Handlung im Sinne des Punktes 22.1 folgenden Zinstermin den Bestandzins um bis zu dreißig Prozent anzuheben. Diese Erhöhung verpflichtet den (allenfalls neuen) Bestandnehmer zur Bezahlung des erhöhten Bestandzinses. Die Erhöhung steht im Ermessen der Bestandgeberin. Dies gilt nicht, wenn die Bestandgeberin ihre vorherige schriftliche Zustimmung zum Abschluss eines Rechtsgeschäftes oder einer Handlung im Sinne des Punktes 22.1 erteilt hat.

...

§25 Kosten und Gebühren

25.1. Die Parteien gehen im Hinblick auf die in Punkt 6.3 vereinbarten Kündigungsgründe davon aus, dass der gegenständliche Bestandvertrag nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt etwa Ra 2015/16/0072) gebührenrechtlich als Vertrag auf unbestimmte Zeit zu qualifizieren ist, die Rechtsgeschäftsgebühr daher 1% des dreifachen Jahresbruttoentgeltes beträgt.

25.2. Für Gebührenzwecke wird festgehalten, dass der Jahresbruttobestandzins € 1. 368.000,-- (in Worten: eine Million dreihundertachtundsechzigtausend), die Jahresbruttonebenkostenpauschale € 61.584,-- (in Worten: Euro einundsechzigtausendfünfhundertvierundachtzig), das Jahresbruttoentgelt daher € 1.429.584,-- (in Worten: Euro eine Million vierhundertneunundzwanzigtausend fünfhundertvierundachtzig), die Rechtsgeschäftsgebühr somit € 42.887,52 (in Worten: Euro zweiundvierzigtausendachthundertsiebenundachtzig Komma zweiundfünfzig) beträgt.

...“

2. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat. Es ist daher bei der rechtlichen Beurteilung entsprechend der Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG vom eindeutigen Urkundeninhalt auszugehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

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

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß **§ 17 Abs. 2 GebG** bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß **§ 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 vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

§ 30 Mietrechtsgesetz (kurz MRG) bestimmt Folgendes:

"§ 30 (1) Der Vermieter kann nur aus wichtigen Gründen den Mietvertrag kündigen.

(2) Als ein wichtiger Grund ist es insbesondere anzusehen, wenn

- 1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;*
- 2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;*
- 3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche*

Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;

4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;

5. die vermieteten Wohnräume nach dem Tod des bisherigen Mieters nicht mehr einem dringenden Wohnbedürfnis eintrittsberechtigter Personen (§ 14 Abs. 3) dienen;

6. die vermietete Wohnung nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) regelmäßig verwendet wird, es sei denn, daß der Mieter zu Kur- oder Unterrichtszwecken oder aus beruflichen Gründen abwesend ist;

7. die vermieteten Räumlichkeiten nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung regelmäßig verwendet werden, es sei denn, daß der Mieter nur vorübergehend wegen Urlaubs, Krankheit oder Kuraufenthalts abwesend ist;

8. der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrags ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;

9. der Vermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie dringend benötigt und dem Mieter Ersatz beschaffen wird;

10. der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;

11. ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

12. bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;

13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das

der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;

14. die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

15. ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, daß selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

16. der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie „D“ weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.

(3) Eine Vereinbarung, wonach dem Vermieter das Kündigungsrecht unbeschränkt oder in einem weiteren als dem vorstehend bestimmten Maß zustehen soll, ist rechtsunwirksam. Überdies kann der Vermieter, der das Miethaus durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, aus dem Grund des Abs. 2 Z 8 nur kündigen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Erwerbung und dem Kündigungstermin mindestens zehn Jahre liegen. Ein Miteigentümer kann die Kündigungsgründe des Abs. 2 Z 8 bis 11 überdies nur geltend machen, wenn er wenigstens Eigentümer zur Hälfte ist."

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass zwischen der Bf. und der ***1*** ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG abgeschlossen wurde, für den im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch die Vertragsparteien die Gebührenschuld entstanden ist.

Ebenso unstrittig ist die Höhe des (gestaffelten) jährlichen Entgelts sowie die Höhe der durchschnittlichen Nebenkosten.

Strittig ist lediglich die Vertragsdauer.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen „auf bestimmte Zeit“ und „auf unbestimmte Zeit“ abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei

allerdings die Möglichkeit den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist.

Ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten vermögen die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandsverhältnis nicht aufzuheben (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages (etwa als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen), sondern der gesamte Vertragsinhalt maßgeblich (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

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

Kündigungsgründe nach § 30 MRG

Die Vereinbarung etwa aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG stellt noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, weshalb in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (vgl. VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, und VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072).

Wenn auch die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG allein noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten mit dem Ergebnis eines Vertrages auf bestimmte Dauer darstellt, so kann eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (vgl. auch nochmals VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004, VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182).

Das Bundesfinanzgericht hat sich in den letzten Jahren mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages ergibt, dass von den in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen können. Verträge, bei denen nur einzelne der in § 30 Abs. 2 MRG aufgezählten Kündigungsgründe verbleiben, wurden als Bestandverträge auf bestimmte Zeit beurteilt. Siehe dazu ua die folgenden Erkenntnisse:

BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.02.2017, RV/7100225/2012; BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016; BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016; BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017; BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016; BFG 12.04.2018, RV/7100526/2018; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016; BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017; BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019; BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016; BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016; BFG 08.08.2019, RV/7105629/2018; BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 04.12.2019, RV/7102148/2018; BFG 16.04.2020, RV/7102968/2017; BFG 09.06.2020, RV/7103379/2019. BFG 22.07.2020, RV/7106397/2019; BFG 18.08.2020, RV/7100312/2020; BFG 18.11.2020, RV/7100544/2018, BFG 12.1.2021, 7103456/2020, BFG 5.2.2020, RV/6100449/2018, BFG 09.06.2020, RV/7103379/2019, BFG 12.01.2021, RV/7103456/2020, BFG 02.02.2021, RV/6100380/2018.

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019, BFG 8.8.2019, RV/7105629/2018, BFG 16.4.2020, RV/7102968/2017 sowie BFG 09.06.2020, RV/7103379/2019 eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 12.09.2017, Ra 2017/16/0111, VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, VwGH 28.11.2019 Ra 2019/16/0173, VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182, VwGH 18.08.2020, Ra 2020/16/0115 und VwGH 2.9.2020, Ra 2020/16/0129) wie die gegen BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016 eingebracht ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen die Entscheidung BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016 eingebrachten Beschwerde abgelehnt (vgl. VfGH 26.6.2018, E 1739/2017 und E 1740/2017).

Der gegenständliche Bestandvertrag enthält die ausdrückliche Regelung, dass er am letzten Tag des Monats, in dem das 10. Bestandjahr abläuft, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung bedarf, endet. Während der befristeten Vertragszeit kann das Bestandverhältnis nur aus den im Punkt 6.3. dieses Vertrages genannten Gründen vorzeitig aufgelöst oder aufgekündigt werden (so ausdrücklich im Punkt 6.1 des Vertrages).

Unter den genannten Gründen findet sich in Punkt 6.3.3 ein Verweis auf die Fälle des § 30 MRG. Wie das Finanzamt bereits im Vorlagebericht zu Recht ausgeführt hat, beziehen sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Die Kündigungsgründe der Z 2, 10, 11, und 12 des § 30 Abs. 2 MRG scheiden hier ebenfalls aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Pächterin besteht, der Mietgegenstand (Geschäftslokal) nicht zur Unterbringung von Arbeitern, ... benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört, kein Untermietverhältnis begründet wurde.

Damit verbleiben nur mehr die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z. 1, 3, 4, 7, 9, 13, 14 und 15.

Die als besondere Kündigungsgründe im Bestandvertrag unter Punkt 6.3. festgelegten besonderen Kündigungsgründe ergeben sich ebenso wie die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z. 1, 3, 4, und 7 aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte nicht nach Belieben durch einen Vertragspartner alleine ausgeübt werden können. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

Der gegenständliche Bestandvertrag hat ein Hotel zum Gegenstand und handelt es sich bei der Bestandgeberin um eine juristische Person, bei der eine Kündigung wegen Eigenbedarf nach § 30 Abs. 2 Z. 9 MRG nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes voraussetzen würde, dass die juristische Person die von ihr vermieteten Räumlichkeiten zur Erfüllung ihres Zweckes, also für ihren Betrieb, dringend benötigt. (vgl. BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015 mit Judikaturhinweisen).

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 Z. 14 MRG würde voraussetzen, dass eine ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses aus den (erhöhten) Hauptmietzinsen nicht auf Dauer sichergestellt werden kann und dass eine baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt wird. Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass diese Voraussetzungen auf die gegenständliche Liegenschaft im Vertragszeitraum zutreffen werden.

Auch die Verwirklichung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs. 2 Z. 15 MRG erscheint äußerst unwahrscheinlich, setzt dieser doch eine Abtragung oder einen Umbau des Miethauses im öffentlichen Interesse voraus.

Auch die im Bestandvertrag unter Punkt 6.3. festgelegten besonderen Gründe, die die Bestandgeberin bzw die Bestandnehmerin ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist zur Auflösung des Vertrages berechtigen, stellen jeweils auf eine Vertragsverletzung des anderen Vertragspartners ab. Mit der Argumentation der Bf, dass es im Fall der Vertragsverletzung

wahrscheinlich sei, dass die jeweils andere Vertragspartnerin vom Kündigungsrecht Gebrauch machen wird, behauptet nicht einmal die Bf., dass es mit einer hohen Wahrscheinlichkeit zum Eintritt eines der besonderen Kündigungsgründe kommen wird.

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

Dazu kommt noch, dass bei einer vorzeitigen Beendigung des Vertrages die Bestandnehmerin gemäß Punkt 6.2 für das Bestandentgelt samt Nebenkosten bis zu jenem Zeitpunkt, zu dem das Bestandverhältnis geendet hätte, haftet.

Die vertraglichen Kündigungsbestimmungen ändern daher im gegenständlichen Fall nichts daran, dass eine Bindung der Vertragsparteien für eine bestimmte Dauer von 10 Jahren besteht.

Weitergaberecht

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 9. September 2015, Ro 2014/16/0072 klargestellt, dass die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2000, 99/16/0017, vertretene Ansicht, durch Ausüben des vertraglich vereinbarten Weitergaberechts könne die Vertragspartei den Bestandvertrag auflösen, nicht aufrechterhalten wird (vgl. auch VwGH 29.06.2017, Ro 2015/16/0032).

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet in seiner jüngeren Rechtsprechung zwischen dem Präsentationsrecht und dem Weitergaberecht (VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Ein Präsentationsrecht enthält nur die Verpflichtung etwa des Vermieters gegenüber dem Mieter, unter gewissen Bedingungen mit einem vom Mieter vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen oder bestimmten anderen Inhaltes abzuschließen (OGH 28.06.2000, 6 Ob 258/99f). Ein solches in einem Bestandvertrag eingeräumtes Präsentationsrecht bewirkt in der Regel, dass von einer unbestimmten Vertragsdauer im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG auszugehen ist (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Ein Weitergaberecht berechtigt zur Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten, ohne dass es einer (weiteren) Erklärung des Bestandnehmers bedarf. Mit Ausübung des Weitergaberechtes kommt es zur Vertragsübernahme durch den neuen Mieter, die ohne weitere Erklärung durch den Vermieter erfolgt. Eine Auflösung des Vertrages wird dadurch nicht bewirkt (VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Der gegenständliche Vertrag enthält in Punkt 22.7 ein Weitergaberecht (und kein Präsentationsrecht) für die Bestandnehmerin, wobei dieses auf ein anderes Unternehmen aus dem Konzernverbund der Bf. eingeschränkt ist. Dieses Weitergaberecht berechtigt nicht zur

Auflösung des Vertrages innerhalb der ersten 10 Jahre und hat daher keine Auswirkung auf die Lösung der Frage, ob ein Vertrag von unbestimmter oder bestimmter Dauer vorliegt.

Keine Bindung an die rechtliche Beurteilung im vorläufigen Bescheid

Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

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

Ein Bescheid kann nur insgesamt vorläufig ergehen; eine Bezeichnung einzelner Teile des Spruches als vorläufig wäre unzulässig (zB Ritz, ÖStZ 1986, 163; Stoll, BAO, 2108; Langheinrich/Ryda, FJ 1999, 81; Tanzer in Holoubek/ Lang, Vertrauensschutz, 276).

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

Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen; er ist voll mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (§ 251, keine Teilrechtskraft, VwGH 30.9.1975, 43/74; 27.10.2008, 2005/17/0166; 16.12.2009, 2009/15/0203). Daher ist ein endgültiger Abgabenbescheid etwa hinsichtlich der Abgabenhöhe und der Bemessungsgrundlagen anfechtbar; dies übrigens auch dann, wenn hierüber bereits in einer Erledigung einer gegen den vorläufigen Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerde abgesprochen wurde (vgl. hiezu BFG 23.03.2020, RV/7100404/2018).

Unstrittig ist, dass mittlerweile keine Ungewissheit im Tatsachenbereich mehr vorliegt. Der Beobachtungszeitraum ist bereits lang genug, um festzustellen, dass nur die Verpflichtung zur Leistung des gestaffelten Mindestbestandzinses (und nicht auch der Umsatzbestandzins) hier zum Tragen kommt. Ebenso konnte auch die Höhe der durchschnittlichen Nebenkosten bereits festgestellt werden. Die rechnerische Ermittlung des Jahreswertes des Entgelts samt Nebenkosten erfolgte vom Finanzamt bei Erlassung des endgültigen Bescheides nach den Angaben der Bf. und war die Berechnung im weiteren Verfahren auch unstrittig.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den gegenständlichen Vertrag bei Erlassung des endgültigen Bescheides der ständigen Rechtsprechung des VwGH folgend als auf bestimmte Zeit abgeschlossen beurteilt und für die Gebührenbemessung den 10-fachen Jahreswert des Entgelts - unter Berücksichtigung des gestaffelten Mietzinses in den ersten Jahren - herangezogen.

Die Beschwerde gegen den endgültigen Bescheid vom 27.7.2021 ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist geklärt, dass die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nicht entgegen steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. ua. VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040). Die Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der hier im konkreten Einzelfall vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe ist eine Tatfrage.

Im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelangte das Bundesfinanzgericht aufgrund der Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der vereinbarten Kündigungsgründe zum Ergebnis, dass ein Vertrag von bestimmter Dauer vorliegt.

Dabei ist die Beurteilung, ob ein konkreter Bestandvertrag vom Bundesfinanzgericht im Einzelfall in seiner Gesamtgestaltung als Vertrag von bestimmter oder von unbestimmter Dauer gedeutet wird, von krassen Fehlentscheidungen abgesehen, keine Frage, die über den Einzelfall hinausgeht und daher einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich (vgl VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

Wien, am 3. Februar 2022

