

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währinger Straße 2-4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 2. Jänner 2020 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. Dezember 2019, Steuernummer N-1, Erfassungsnummer N-2, betreffend Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt mit € 291.817,01 (1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 29.181.701,00).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 35.032,49) gemäß § 93a BAO iVm § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 12.12.2019 setzte das Finanzamt für das Rechtsgeschäft des zwischen der Beschwerdeführerin (Bf.) als Pächterin und der G-1 als Verpächterin am 20.08.2019 abgeschlossenen Pachtvertrages (Hostel) im 5. und 6. Stock des „H-1“, A-2, gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO eine Gebühr von 1% von der Bemessungsgrundlage von € 25.678.452,00 (gerundet gemäß § 204 BAO), somit in Höhe von € 256.784,52 vorläufig fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Vorschreibung vorläufig erfolge, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens aufgrund der noch nicht feststehenden Umsatzpacht und der Betriebskosten der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet worden sei, sei sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Mindestpacht für die ersten 4 Monate mietfrei	€ 0,00
Mindestpacht inkl. USt für 5.-16. Monat	€ 900.864,00
Mindestpacht inkl. USt für weitere 12 Monate	€ 819.720,00
Mindestpacht inkl. USt für restliche Laufzeit (220 Monate)	€ 17.951.868,00
Betriebskosten inkl. USt für gesamte Laufzeit (248 Monate)	€ 5.952.000,00
Einmaliger Kostenbeitrag inkl. USt	<u>€ 54.000,00</u>
Bemessungsgrundlage	€ 25.678.452,00

Die Pächterin habe einen Kündigungsverzicht für 180 Monate abgegeben. Dieser Kündigungsverzicht verlängere sich bei Nichtkündigung auf bis zu 300 Monate. Die Verpächterin könne nur nach den Gründen des Pkt. 21. des Vertrages kündigen. Diese Kündigungsgründe ermöglichten der Verpächterin kein uneingeschränktes Kündigungsrecht. Aus gebührenrechtlicher Sicht liege somit ein Vertrag auf 300 Monate unter Fortbestand auf unbestimmte Zeit vor. Gemäß § 33 TP 5 GebG sei somit für die bestimmte Zeit maximal der 18-fache Jahreswert und für den Fortbestand auf unbestimmte Zeit der 3-fache Jahreswert als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

---//---

In der dagegen mit Schriftsatz vom 02.01.2020 eingebrachten Beschwerde wandte die Bf. ein, dass der Bescheid insoweit angefochten werde, als mit diesem eine Rechtsgeschäftsgebühr von mehr als € 38.689,92 festgesetzt worden sei. Die Verrechnung einer Rechtsgeschäftsgebühr von € 38.689,92 bleibe sohin unbekämpft.

1. Sachverhalt

Zum besseren Verständnis würden vorab die relevanten Punkte des Pachtvertrages vom 20.08.2019 dargestellt:

Punkt 5.1. laute:

„Das Pachtverhältnis beginnt am Tag der Übergabe des Pachtobjekts gemäß Punkt 10. und wird auf unbefristete Zeit abgeschlossen. Es endet ungeachtet der Auflösungsmöglichkeiten gemäß Punkt 21. durch Kündigung einer Vertragspartei. Die Pächterin gibt die folgenden Kündigungsverzichte ab: Danach kann sie das Pachtverhältnis erstmals mit Wirkung zum Ablauf des einhundertachtzigsten vollen Kalendermonats nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. ordentlich aufkündigen. Sollte die Pächterin von diesem Kündigungsrecht keinen Gebrauch machen, kann sie das Pachtverhältnis danach erstmals mit Wirkung zum Ablauf des zweihundertvierzigsten vollen Kalendermonats nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. ordentlich aufkündigen. Kündigt sie auch dann nicht, kann sie das Pachtverhältnis danach erstmals mit Wirkung zum Ablauf des dreihundertsten vollen Kalendermonats nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. ordentlich aufkündigen.“

Punkt 21.2. laute:

„Die Verpächterin kann das Pachtverhältnis außerdem unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten aufkündigen, sofern der Umsatzpachtzins gemäß Punkt 6.4. den jährlichen Mindestpachtzins gemäß Punkt 6.1., der ab dem 29. Kalendermonat nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. gilt, in fünf aufeinander folgenden Jahren nicht zumindest erreicht („Sonderkündigungsrecht“). [...] Für den Fall, dass der ordentliche Betrieb z. B. für einen Zeitraum von sechs Monaten nicht möglich ist, muss für das betreffende Jahr lediglich die Hälfte des Mindestpachtzinses gemäß Punkt 6.1. erreicht werden, um das Sonderkündigungsrecht der Verpächterin abzuwenden.“

Punkt 21.3. laute:

„Die Verpächterin ist außerdem zur Kündigung des Pachtverhältnisses unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Monatsletztten berechtigt, wenn der CAP-Garantietopf unter EUR 300.000,-- beträgt und die Pächterin trotz Aufforderung durch die Verpächterin nicht innerhalb von 14 Kalendertagen erklärt, ihn auf einen Betrag von mindestens EUR 300.000,-- aufzufüllen.“

Punkt 21.4. laute:

„Sämtliche in diesem Punkt 21. vereinbarten Kündigungs- bzw. Auflösungsgründe stellen wichtige Kündigungsgründe im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG dar und werden ausdrücklich auch als solche vereinbart, dies für den Fall, dass das gegenständliche Bestandverhältnis zwingend als Miete und nicht als Pacht zu qualifizieren sein sollte.“

2. Unrichtige rechtliche Beurteilung

2.1. Die genannten Punkte des gegenständlichen Pachtvertrages seien vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel rechtlich dahingehend beurteilt worden, dass der Pächter einen Kündigungsverzicht für 180 Monate abgebe und sich dieser Kündigungsverzicht

bei Nichtkündigung auf bis zu 300 Monate verlängere. Der Verpächter könne nur nach den Gründen des Punkt 21. des Vertrages kündigen. Diese Kündigungsgründe sollten dem Verpächter kein uneingeschränktes Kündigungsrecht ermöglichen. Aus gebührenrechtlicher Sicht liege somit ein Vertrag auf 300 Monate unter Fortbestand auf unbestimmte Zeit vor. Gemäß § 33 TP 5 GebG sei somit für die bestimmte Zeit maximal der 18-fache Jahreswert und für den Fortbestand auf unbestimmte Zeit der 3-fache Jahreswert als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

2.2. Die Berechnung der festgesetzten Gebühr beruhe auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung des behördlich festgestellten Sachverhalts. Das Finanzamt beurteile den Pachtvertrag unrichtigerweise als ein auf bestimmte Zeit abgeschlossenes Vertragsverhältnis. Ein solches liege aber nur vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Vertragsteile auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden seien (*Twardosz*, GebG-ON^{6.01} § 33 TP 5 Rz 31 mwN).

2.3. Zutreffend sei vielmehr, dass in Punkt 5.1. des Pachtvertrages festgehalten worden sei, dass das Pachtverhältnis auf unbefristete Zeit abgeschlossen sei und es durch Kündigung einer Vertragspartei ende. Demnach könne die Verpächterin gemäß § 560 Abs. 1 Z 2 lit c ZPO das Pachtverhältnis zum 30. Juni und 31. Dezember eines jeden Jahres unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten aufkündigen. Gemäß Punkt 5.1. gebe lediglich die Pächterin, nicht aber die Verpächterin einen Kündungsverzicht für die dort bezeichneten Zeiträume ab. Sei nur ein Vertragsteil zeitlich gebunden, während der andere das Vertragsverhältnis ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe durch Kündigung auflösen könne, dann sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit anzunehmen (vgl. VwGH 02.07.1981, 80/50/0701). Bei nur einseitigem Kündungsverzicht sei von einem Vertrag auf unbestimmte Dauer auszugehen (*Twardosz*, GebG-ON^{6.01} § 33 TP 5 Rz 31).

2.4. Beim vorliegenden Vertrag handle es sich um ein frei kündbares Pachtverhältnis. Bei der Beurteilung, ob ein Bestandvertrag ein Mietvertrag (bloßer Gebrauch der Räumlichkeit) oder ein Pachtvertrag (Überlassung eines lebenden Unternehmens) sei, stelle der OGH eine gewichtete, wirtschaftlich orientierte Gesamtbetrachtung im Einzelfall (*Hausmann in Hausmann/Vonkilch*, MRG³ § 1 Rz 31 mwN) an. Er habe dabei unter anderem die folgenden Kriterien entwickelt:

a. Bezeichnung:

Schon der Bezeichnung des Vertrags als Miete oder Pacht werde eine Indizwirkung beigemessen werden (OGH 12.03.2008, 7 Ob 260/07x).

Der gegenständliche Vertrag sei ausdrücklich als Pachtvertrag bezeichnet worden.

b. Betriebspflicht:

Die Betriebspflicht stelle das wesentlichste Kriterium für die Qualifikation als Pachtvertrag dar (vgl. OGH 07.09.1989, 8 Ob 636/89: *„Im Allgemeinen wird schon die Vereinbarung einer Betriebspflicht ein wesentliches Kriterium für die Annahme eines Pachtvertrages sein, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht.“* und OGH 25.08.1992, 1 Ob 584/92: *„Die Betriebspflicht gibt im Regelfall den Ausschlag.“*, aber auch OGH 12.10.2011 3 Ob 115/11 z: *„Im Allgemeinen ist die Vereinbarung einer Betriebspflicht das wesentlichste Kriterium für die Qualifikation als Pachtvertrag, sofern das auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers an der Art des Betriebs und an seinem Bestehen sowie seiner Weiterführung beruht, nicht aber schon dann, wenn eine solche in den Vertrag als Leerformel ohne echtes Substrat aufgenommen wird.“*)

Unter Punkt 11.1. des Pachtvertrages sei die der Bestandnehmerin auferlegte Betriebspflicht geregelt. Danach habe die Pächterin im Pachtobjekt ab der Eröffnung während der gesamten Pachtdauer ununterbrochen (dh an 365 Tagen im Jahr, 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr) ein Hostel zu betreiben und zugänglich zu halten. Diese Betriebspflicht gelte auch für den Rooftop-Bereich von Mai bis Oktober mit den Öffnungszeiten von 10:00 Uhr bis 23:00 Uhr, die von der Pächterin nur im pflichtgemäßen Ermessen witterungsabhängig eingeschränkt werden könnten.

Unter Punkt 1.5 sei vereinbart, dass die Pächterin das für Betriebszwecke bis auf Fertigstellungsarbeiten vollständig eingerichtete Pachtobjekt übernehme und das Pachtobjekt als betriebsbereite Infrastruktur übergeben werde. Alle für den Betrieb notwendigen Einrichtungen würden von der Verpächterin eingebaut. Da es sich dabei vor allem um die von der Verpächterin im Warengeschäft angebotenen Einrichtungen handle, bestehe ein gewichtiges wirtschaftliches Interesse der Verpächterin am Betrieb durch die Pächterin.

c. umsatzabhängiger Mietzins:

Indizien für die Verpachtung eines lebenden Unternehmens seien im Allgemeinen, dass der vereinbarte Pachtzins in einem Verhältnis zur Höhe des Umsatzes stehe, sohin ein Umsatzbestandzins vereinbart werde (OGH 18.09.1991, 1 Ob 583/91).

Die Vertragsparteien hätten unter 6.4 einen nach der Eröffnung zeitlich gestaffelten Umsatzpachtzins vereinbart.

d. Rückbauverpflichtung:

In der neueren Judikatur habe der OGH ein weiteres Abgrenzungskriterium entwickelt: *„Nimmt somit jemand ein im ‚Edelrohbaustand‘ befindliches Geschäftslokal in einem Einkaufszentrum zu einem nicht umsatzabhängigen Bestandzins in Bestand, das er unter beträchtlichem Aufwand und mit erheblichen Investitionen fertigstellt und bei Beendigung des*

Bestandverhältnisses wieder in den Zustand zu versetzen haben wird, in dem es sich zum Zeitpunkt der Übergabe befunden hat, und stellt ihm der Bestandgeber auch sonst keine Betriebsmittel wie etwa Einrichtung, Warenlager, Kundenstock oder Gewerbeberechtigung zur Verfügung, ist selbst dann von einem Miet- und nicht von einem Pachtverhältnis auszugehen, wenn die Vertragsparteien die Anwendbarkeit des Mietrechtsgesetzes ausgeschlossen haben, den Bestandnehmer gewisse Gemeinschaftsverpflichtungen wie etwa die Wahrung des Gesamtinteresses des Einkaufszentrums oder die Bezahlung eines Werbekostenbeitrags für Gemeinschaftswerbung treffen und der Bestandgeber dem Bestandnehmer die Infrastruktur des Einkaufszentrums und Kundenparkplätze zur Verfügung stellt“ (OGH 12.10.2011, 3 Ob 115/11z).

Laut Punkt 22.1. des Pachtvertrages stünden die von der Verpächterin getätigten FF&E-Erstinvestition gemäß Punkt 13.5. angeschafften Gegenstände sowie deren allfälliger Ersatz im Eigentum der Verpächterin und verblieben diese, es sei denn, anderes sei vereinbart worden, im Pachtobjekt. Der Pächterin werde somit kein „Edelrohbau“ zur Verfügung gestellt und sei ein solcher nach Vertragsbeendigung auch nicht zurückzustellen.

Außerdem müssten mit der Beendigung des Pachtverhältnisses nur solche Um- und Einbauten über Verlangen der Verpächterin auf Kosten der Pächterin entfernt werden, sofern diese entweder entgegen den Bestimmungen dieses Vertrags ohne Zustimmung der Verpächterin durchgeführt worden seien oder die Verpächterin im Zusammenhang mit der Erteilung ihrer Zustimmung nicht auf die Entfernung verzichtet habe.

2.5. Nur für den Fall, dass entgegen dem Vertragswillen ein Gericht dennoch zur Ansicht gelangen sollte, dass ein Miet- und kein Pachtvertrag vorliege, hätten die Parteien vorsichtshalber in Punkt 21.4 vereinbart, dass die unter Punkt 21 vereinbarten Kündigungs- bzw. Auflösungsgründe zusätzlich wichtige Kündigungsgründe im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG darstellten. Ungeachtet dessen bleibe das freie Kündigungsrecht des Vermieters aber auch in diesem Fall bestehen.

2.6. Könne das Bestandverhältnis auch nur von einem Vertragspartner beliebig aufgelöst werden, sei es in seiner Dauer unbestimmt (GebR 2019, BMF-010206/0094-IV/9/2018, BMF-AV Nr. 22/2019 Rz 683 ff; VwGH verstSen 8.4.1964, 840/62). Die unter den Punkten 21.2. und 21.3. des Pachtvertrages bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten stünden dem Verpächter zusätzlich zu der Aufkündigung nach § 560 Abs. 1 Z 2 lit c ZPO zu. Das ergebe sich neben der Vereinbarung in Punkt 5.1. auch daraus, dass diese nach dem Wortlaut des Punkts 21. dem Verpächter „außerdem“ zustehen sollten und ausdrücklich als „Sonderkündigungsrechte“ bezeichnet würden.

2.7. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel liege aus den genannten Gründen ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Pachtvertrag

vor. Daraus ergebe sich, dass die Bemessungsgrundlage gleich der Summe aus dem 3-fachen Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen und den einmaligen Leistungen sei:

2.8. Die Mindestpacht betrage jährlich € 983.664,-- inkl. USt (3-fach: € 2.950.992,-- inkl. USt), die Betriebs- und Nebenkostenpauschale jährlich € 288.000,-- inkl. USt (3-fach: € 864.000,-- inkl. USt) und der einmalige Kostenbeitrag € 54.000,-- inkl. USt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr betrage sohin insgesamt € 3.868.992,--. Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 sei die Gebühr mit 1% der Bemessungsgrundlage zu berechnen, weshalb sie für den angeführten Pachtvertrag richtigerweise mit € 38.689,92 festzusetzen sei.

Es wird der Antrag gestellt, in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 12.12.2019 dahingehend abzuändern, dass die Gebühr für das Rechtsgeschäft des Pachtvertrages vom 20.08.2019 mit G-1 mit € 38.689,92 (vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO) festgesetzt werde, sohin die Berechnung dieser Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 auf der Bemessungsgrundlage von € 3.868.992,-- erfolge.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 07.02.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass gemäß § 17 Abs. 1 GebG für die Festsetzung der Gebühr ausschließlich der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend sei. Unbedeutend sei die von den Parteien gewählte Bezeichnung. Andere als in der Urkunde festgehaltene Umstände seien unter Berücksichtigung des Urkundenprinzips für die Gebührenfestsetzung nicht zu berücksichtigen, mögen diese auch den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen.

Aus dem gegenständlichen Pachtvertrag ergebe sich, dass der Pächter für eine gewisse Zeit auf sein Kündigungsrecht verzichtet habe, der Verpächter jedoch lediglich aus den im Punkt 21 des Vertrages angeführten Gründen kündigen könne. Ein weiteres Kündigungsrecht sei dem Verpächter in der Urkunde nicht eingeräumt.

Wenn auch der Vertrag grundsätzlich als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden sei, sei zu bemerken, dass unbestimmte Dauer dann vorliege, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage sei, den Vertrag jederzeit aufzulösen, wobei einzelne, bestimmt bezeichnete Kündigungsgründe unberücksichtigt blieben. Im beschwerdegegenständlichen Fall stehe dem Verpächter nach dem Urkundeninhalt kein jederzeitiges Kündigungsrecht zu, sondern lediglich ein solches aus den ausdrücklich bezeichneten Fällen des Punktes 21 des Vertrages.

Parteienvereinbarungen seien auch dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221; VwGH 29.8.2013, 2013/16/0126). Dies bedeute im Umkehrschluss, dass das

dem Verpächter auf Grund gesetzlicher Bestimmungen zustehende Kündigungsrecht nicht zu berücksichtigen sei, wenn es in der Urkunde nicht vereinbart sei.

Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Bestandvertrag sei gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden könne oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt sei (VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 28.9.1998, 98/16/0176; VwGH 24.3.1994, 93/16/0133 u.a.).

Da der Verpächterin eine Kündigung lediglich aus einzelnen, vertraglich vereinbarten Gründen möglich sei, die Pächterin jedoch für 300 Monate einen Kündigungsverzicht abgegeben habe, liege gebührenrechtlich ein Vertrag mit bestimmter Dauer (300 Monate), darüber hinaus mit unbestimmter Dauer vor.

---//---

Mit Schreiben vom 18.02.2020 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

---//---

In Beantwortung des Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 22.02.2022 teilte die Bf. mit Schreiben vom 07.03.2022 mit, dass das Hotel am D-1 eröffnet worden sei und die Prämie für die Haftpflichtversicherung für den Zeitraum vom D-1 bis 31.12.2021 sich auf € 671,55 belaufen habe, woraus sich eine jährliche Prämie von € 1.961,00 ergebe.

---//---

Mit Schreiben vom 08.03.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht sowohl die Bf. als auch die G-1 um Bekanntgabe, weshalb Punkt 21.1. des gegenständlichen Pachtvertrages „bewusst nicht vergeben“ worden sei, zumal Punkt 21.5. explizit auf Punkt 21.1. mit der Rechtsfolge der Haftung der Pächterin im Falle deren Verschuldens an der Beendigung des Pachtverhältnisses für den Ausfall des Bestandzinses und des Betriebskostenpauschales verweise.

Da nicht davon auszugehen sei, dass Punkt 21.5. im Hinblick auf diesen Verweis auf Punkt 21.1. inhaltsleer wäre, werde um Vorlage einer etwa bestehenden zusätzlichen schriftlichen Vereinbarung von Kündigungs- bzw. Beendigungsbestimmungen ersucht.

---//---

In Beantwortung des Ersuchens übermittelte die Bf. am 21.03.2022 das Anbot der G-1, indem diese der Bf. anbiete, Punkt 21.1. des Pachtvertrages vom 20.08.2019 mit Inhalt zu befüllen.

Das Angebot habe ausschließlich durch ein darin bestimmtes Verhalten angenommen werden können.

Dieses Angebot habe gelautet:

„Wir bieten Ihnen hiermit unwiderruflich an, Punkt 21.1 des Pachtvertrages vom 20.8.2019 wie folgt zu ändern:

21.1. Ungeachtet der vereinbarten Dauer des Pachtverhältnisses ist die Verpächterin berechtigt, das Pachtverhältnis ausschließlich

(i) bei Vorliegen eines Kündigungsgrunds gemäß § 30 Abs. 2 MRG analog (wobei der Kündigungsgrund gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 MRG nur dann erfüllt ist, wenn die Verpächterin der Pächterin unter Androhung der Auflösung des Vertragsverhältnisses ergebnislos eine Nachfrist von mindestens einem Monat gesetzt hat);

(ii) bei Erfüllung der Voraussetzungen gemäß Punkt 3.2.;

(iii) bei Verstoß gegen die Betriebspflicht nach Punkt 11.1.;

(iv) bei Verstoß gegen Punkt 24.1. iVm Punkt 24.2. und Punkt 24.5.;

(v) gemäß Punkt 21.2.;

(vi) gemäß Punkt 21.3. - soweit in der Bezug habenden Bestimmung nicht anderweitig vereinbart - unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen und -termine aufzukündigen oder

(vii) bei einem Auflösungsgrund gemäß § 1118 ABGB mit sofortiger Wirkung aufzulösen.

Sie können dieses Anbot ausschließlich durch Überweisung eines Betrages von EUR 100,00 auf unser Konto (...) bis längstens 31.12.2019 annehmen.“

---//---

Mit Schreiben vom 01.04.2022 übermittelte die G-1 ihr (Anmerkung: mit dem obenstehenden Text identes) Angebot vom 20.08.2019, mit dem der Bf. die Änderung des Punktes 21.1. des Bestandvertrages vom 20.08.2019 offeriert worden sei. Dieses Angebot sei von der Bf. durch die Zahlung von EUR 100,00 angenommen worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Am 20.08.2019 schlossen die Bf. als Pächterin und die G-1 als Verpächterin einen Pachtvertrag über ein zu errichtendes Hostel mit 345 Betten samt Rooftop-Bereich, Restaurant und Bar im 5. und 6. Stock des „H-1“, A-2, ab. Die Eröffnung fand am D-1 statt.

Über den Pachtvertrag wurde eine von beiden Vertragsparteien unterzeichnete Urkunde errichtet. Weiters wurde der im Vertragstext freigelassene Punkt 21.1. durch Annahme des schriftlichen Angebotes vom gleichen Tag befüllt. Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss bzw. Annahme des Nachtragstextes.

Die über den Bestandvertrag errichtete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

4. Behördliche Genehmigungen

4.2. (...) Die damit (mit der Spezialgenehmigung) verbundenen Kosten sind von der Pächterin mit einem Kostenbeitrag in Höhe von bis zu EUR 45.000,-- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu übernehmen.

4.5. Die Vertragsparteien gehen davon aus, dass bis längstens 30.6.2021 die für die Realisierung des Projektes erforderliche Baugenehmigung und die Generalgenehmigung gemäß § 356e GewO sowie die für die Realisierung des Hotelprojektes erforderliche Spezialgenehmigung gemäß § 356e GewO in rechtskräftiger, auch nicht mehr der Überprüfung durch einen Gerichtshof des öffentlichen Rechtes unterliegender Form, vorliegen. Sofern dies nicht der Fall ist, ist jede Vertragspartei berechtigt, unter Setzung einer Nachfrist von zwei Monaten von diesem Pachtvertrag zurückzutreten. Bei einem derartigen Rücktritt bestehen keine wechselseitigen Ansprüche.

5. Pachtdauer

5.1. Das Pachtverhältnis beginnt am Tag der Übergabe des Pachtobjekts gemäß Punkt 10. und wird auf unbefristete Zeit abgeschlossen. Es endet ungeachtet der Auflösungsmöglichkeiten gemäß Punkt 21. durch Kündigung einer Vertragspartei. Die Pächterin gibt die folgenden Kündigungsvefzichte ab: Danach kann sie das Pachtverhältnis erstmals mit Wirkung zum Ablauf des einhundertachtzigsten vollen Kalendermonats nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. ordentlich aufkündigen. Sollte die Pächterin von diesem Kündigungsrecht keinen Gebrauch machen, kann sie das Pachtverhältnis danach erstmals mit Wirkung zum Ablauf des zweihundertvierzigsten vollen Kalendermonats nach der

Eröffnung gemäß Punkt 10. ordentlich aufkündigen. Kündigt sie auch dann nicht, kann sie das Pachtverhältnis danach erstmals mit Wirkung zum Ablauf des dreihundertsten vollen Kalendermonats nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. ordentlich aufkündigen.

5.2. Die Kündigungsrechte der Pächterin gemäß Punkt 5.1. sind jeweils frühestens zwei Jahre und längstens ein Jahr vor Ablauf der jeweiligen Kündigungsverzichte auszuüben.

6. Pachtzins

6.1. Die Vertragsparteien vereinbaren einen zeitlich gestaffelten Mindestpachtzins wie folgt:

(i) Für den Zeitraum ab fristgerechter Eröffnung bis zum Ende des Kalendermonats, in den die Eröffnung fällt, ist pro Tag ein Pachtzins von EUR 1.472,-- zu leisten;

(ii) für den 1. bis einschließlich dem 4. vollen Kalendermonat ab fristgerechter Eröffnung ist kein Mindestpachtzins zu zahlen („pachtzinsfreie Zeit“);

(iii) erstmals ab dem 5. vollen bis einschließlich dem 16. vollen Kalendermonat somit für das erste Jahr der Pachtzinszahlung, jeweils EUR 44.160,-- pro Monat, also EUR 529.920,-- pro Jahr;

(iv) für den 17. vollen bis einschließlich dem 28. vollen Kalendermonat, somit für das zweite Jahr der Pachtzinszahlung, jeweils EUR 56.925,-- pro Monat, also EUR 683.100,-- pro Jahr; und

(v) ab dem 29. vollen Kalendermonat, somit ab dem dritten Jahr der Pachtzinszahlung, jeweils EUR 68.310,-- pro Monat, also EUR 819.720,-- pro Jahr;

jeweils ab fristgerechter Eröffnung zuzüglich der Betriebs- und Versorgungskosten gemäß Punkt 8. und jeweils der gesetzlichen Umsatzsteuer.

6.4. Die Vertragsparteien vereinbaren einen nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. zeitlich gestaffelten Umsatzpachtzins wie folgt:

(i) Für den Zeitraum ab fristgerechter Eröffnung bis zum Ende des Kalendermonats, in den die Eröffnung fällt, sowie für die pachtzinsfreie Zeit ist auch kein Umsatzpachtzins zu zahlen;

(ii) erstmals ab dem 5. bis einschließlich dem 16. vollen Kalendermonat, also für das erste volle Jahr der Pachtzinszahlung, 18% des Nettogesamtumsatzes gemäß Punkt 6.7. pro Jahr;

(iii) für den 17. bis einschließlich dem 28. vollen Kalendermonat, also für das zweite volle Jahr der Pachtzinszahlung, 20% des Nettogesamtumsatzes gemäß Punkt 6.7. pro Jahr;

(iv) für den 29. bis einschließlich dem 40. vollen Kalendermonat, also für das dritte volle Jahr der Pachtzinszahlung, 22% des Nettogesamtumsatzes gemäß Punkt 6.7. pro Jahr; und

(v) ab dem 41. vollen Kalendermonat, also ab dem vierten vollen Jahr der Pachtzinszahlung, 25% des Nettogesamtumsatzes gemäß Punkt 6.7. pro Jahr;

jeweils ab fristgerechter Eröffnung zuzüglich der Betriebs- und Versorgungskosten gemäß Punkt 8. und jeweils der gesetzlichen Umsatzsteuer.

6.6. Der Umsatzpachtzins gemäß Punkt 6.4. ist zu zahlen, wenn er in dem jeweiligen Jahr der Pachtzinszahlung höher als der Mindestpachtzins gemäß Punkt 6.1. ist. Der monatlich im Voraus zu leistende Mindestpachtzins wird auf den Umsatzpachtzins angerechnet.

7. CAP-Garantie

7.1. Die Verpflichtung der Pächterin zur Zahlung eines Mindestpachtzinses besteht nur so lange und so weit, als die Differenz des nach den Regelungen unter Punkt 6.1. zu leistenden jährlichen Mindestpachtzinses (netto) und dem in dem betreffenden Jahr der Pachtzinszahlung gemäß Punkt 6.4. berechneten Umsatzpachtzins (netto) insgesamt einen Gesamtbetrag in Höhe von EUR 819.720,-- nicht übersteigt („CAP-Garantie“ oder „CAP-Garantietopf“).

7.2. Ist der zu zahlende Mindestpachtzins in einem Jahr der Pachtzinszahlung höher als der in dem selben Betrachtungszeitraum rechnerisch ermittelte Umsatzpachtzins, besteht einerseits für dieses Jahr der Pachtzinszahlung unverändert die Verpflichtung der Pächterin zur Zahlung des Mindestpachtzinses, während sich andererseits die Höhe der für die weitere Pachtdauer verbleibenden CAP-Garantie um die Differenz aus dem Mindestpachtzins und dem gegebenenfalls niedrigeren Umsatzpachtzins verringert. Sofern und sobald die gesamte CAP-Garantie wegen der Zahlung eines solchen Mindestpachtzinses aufgezehrt ist, hat die Pächterin ab dem der Aufzehrung folgenden Jahr nur mehr den Umsatzpachtzins zu leisten.

7.3. Sofern und insoweit die Pächterin für ein Jahr der Pachtzinszahlung einen den nach den Grundsätzen des Punkts 6. ermittelten Umsatzpachtzins übersteigenden Mindestpachtzins geleistet hat, reduziert sich in den Folgejahren, in denen der Umsatzpachtzins den Mindestpachtzins übersteigt, die damit verbundene Zahlungsverpflichtung der Pächterin auf 50% der Differenz zwischen dem höheren Umsatzbestandzins und dem niedrigeren Mindestbestandzins. Die verbleibenden 50% der Differenz zwischen dem höheren Umsatzpachtzins und dem niedrigeren Mindestpachtzins („Claw-Back“) werden rechnerisch dazu verwendet, um den CAP-Garantietopf insoweit wieder aufzufüllen, der sich dementsprechend für die Folgejahre wieder bis maximal in Höhe der jeweils gültigen CAP-Garantie erhöhen kann; die nicht für die Auffüllung des CAP-Garantietopfs verbleibenden

50% der Differenz verbleibt im Umsatzpachtzins. Die Anlage ./7.3. enthält eine beispielhafte, bloß illustrative Berechnung. Der Claw-Back entfällt für das entsprechende Betrachtungsjahr und für die Zukunft, wenn per 31.12. des jeweiligen Betrachtungsjahrs der CAP-Garantietopf mindestens verbraucht ist, es sei denn, die Pächterin füllt den CAP-Garantietopf gemäß Punkt 21.3. auf.

8. Betriebs-, Neben- und Versorgungskosten

8.2. (...) Diese Betriebs- und Nebenkosten werden von der Pächterin mit einer jährlichen Betriebskostenpauschale in Höhe von EUR 240.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer mitgetragen. (...)

8.6. Die Pächterin hat auf die nicht pauschalierten Betriebs- und Nebenkosten monatliche Vorauszahlungen (...) zu überweisen (...).

13. Zuschüsse und FF&E (inkl. OS&E und EQS)

13.1. Die Verpächterin leistet der Pächterin einen Pre-Opening-Zuschuss in Höhe von EUR 250.000,-- netto. Die Pächterin hat bis längstens drei Monate vor dem bekanntgegebenen Eröffnungstermin ein Konzept für die Verwendung des Pre-Opening-Zuschusses vorzulegen. Der Pre-Opening-Zuschuss ist binnen 14 Tagen nach Rechnungslegung zu bezahlen, sofern die ordnungsgemäße Verwendung sichergestellt ist.

13.2. Die Verpächterin stellt der Pächterin den für die Anschaffung der in der FF&E-Liste (inkl. OS&E und EQS), Anlage ./13.2., exemplarisch genannten Positionen erforderlichen Betrag zur Verfügung, wobei dieser Betrag auf der Bettenzahl nach Punkt 3.1. basiert und gegebenenfalls gemäß Punkt 6.3. angepasst wird, höchstens jedoch einen Betrag in Höhe von EUR 1.552.500,-- netto („Erstinvestitionsbetrag“). Der Erstinvestitionsbetrag gliedert sich in eine FF&E-Erstinvestition gemäß Punkt 13.5. und in einen FF&E-Zuschuss gemäß Punkt 13.6.

13.3. Allfällige den Erstinvestitionsbetrag übersteigende Kosten für die Erstausrüstung des Pachtobjekts sind wirtschaftlich von der Pächterin zu tragen. Die Pächterin ist berechtigt, von der Verpächterin die vorläufige gänzliche oder teilweise Tragung von solchen Kosten, maximal jedoch von EUR 300.000,-- netto, für die Erstausrüstung des Pachtobjekts zu verlangen („zusätzlicher Erstinvestitionsbetrag“). Stellt die Pächterin dieses Verlangen, schuldet sie der Verpächterin den zusätzlichen Erstinvestitionsbetrag in Form eines zusätzlichen Pachtzinses für die Pachtdauer gemäß Punkt 5.1. in Höhe von jährlich 6,7% des von der Verpächterin geleisteten zusätzlichen Erstinvestitionsbetrags („Investitionspachtzins“). Der Investitionspachtzins ist ab dem auf die fristgerechte Eröffnung folgenden Monatsersten zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer in 12 monatlich gleich hohen Teilbeträgen zu bezahlen. Klargestellt wird, dass der Investitionspachtzins nicht auf

einen allfälligen Umsatzpachtzins anzurechnen ist. Sollte der zusätzliche Erstinvestitionsbetrag bei Ende des Pachtverhältnisses aus welchem Grund auch immer nicht zur Gänze an die Verpächterin zurückgezahlt worden sein, so ist die Pächterin verpflichtet, den ausstehenden Betrag binnen 5 Werktagen nach Rechnungslegung durch die Verpächterin an die Verpächterin zurückzuzahlen.

21. Kündigung/Beendigung

21.1. Ungeachtet der vereinbarten Dauer des Pachtverhältnisses ist die Verpächterin berechtigt, das Pachtverhältnis ausschließlic

(i) bei Vorliegen eines Kündigungsgrunds gemäß § 30 Abs. 2 MRG analog (wobei der Kündigungsgrund gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 MRG nur dann erfüllt ist, wenn die Verpächterin der Pächterin unter Androhung der Auflösung des Vertragsverhältnisses ergebnislos eine Nachfrist von mindestens einem Monat gesetzt hat);

(ii) bei Erfüllung der Voraussetzungen gemäß Punkt 3.2.;

(iii) bei Verstoß gegen die Betriebspflicht nach Punkt 11.1.;

(iv) bei Verstoß gegen Punkt 24.1. iVm Punkt 24.2. und Punkt 24.5.;

(v) gemäß Punkt 21.2.;

(vi) gemäß Punkt 21.3. - soweit in der Bezug habenden Bestimmung nicht anderweitig vereinbart - unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen und -termine aufzukündigen oder

(vii) bei einem Auflösungsgrund gemäß § 1118 ABGB mit sofortiger Wirkung aufzulösen.

21.2. Die Verpächterin kann das Pachtverhältnis außerdem unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten aufkündigen, sofern der Umsatzpachtzins gemäß Punkt 6.4. den jährlichen Mindestpachtzins gemäß Punkt 6.1., der ab dem 29. Kalendermonat nach der Eröffnung gemäß Punkt 10. gilt, in fünf aufeinander folgenden Jahren nicht zumindest erreicht („Sonderkündigungsrecht“). Alternativ dazu kann die Verpächterin den jährlichen Mindestpachtzins von EUR 819.720,-- auf EUR 860.000,-- zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer und Betriebskostenpauschale erhöhen. Bei der Beurteilung, ob der Umsatzpachtzins gemäß Punkt 6.4. den Mindestpachtzins gemäß Punkt 6.1. erreicht, werden Zeiträume nicht berücksichtigt, in denen der ordentliche Betrieb aufgrund von unabwendbaren Ereignissen höherer Gewalt, z.B. Kriege, Revolutionen, Erdbeben oder Feuer, nicht möglich war. Der Beurteilungszeitraum verlängert sich in diesem Fall nicht. Stattdessen wird der zu erreichende Mindestpachtzins gemäß Punkt 6.1. aliquot reduziert. (...)

21.3. Die Verpächterin ist außerdem zur Kündigung des Pachtverhältnisses unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Monatsletzten berechtigt, wenn der CAP-Garantietopf unter EUR 300.000,-- beträgt und die Pächterin trotz Aufforderung durch die Verpächterin nicht innerhalb von 14 Kalendertagen erklärt, ihn auf einen Betrag von mindestens EUR 300.000,-- aufzufüllen.

21.4. Sämtliche in diesem Punkt 21. vereinbarten Kündigungs- bzw. Auflösungsgründe stellen wichtige Kündigungsgründe im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG dar und werden ausdrücklich auch als solche vereinbart, dies für den Fall, dass das gegenständliche Bestandverhältnis zwingend als Miete und nicht als Pacht zu qualifizieren sein sollte.

21.5. Im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Pachtverhältnisses wegen eines von der Pächterin verschuldeten Kündigungs- bzw. Auslösungsgrunds im Sinne des Punkts 21.1., jedenfalls nicht im Fall einer Kündigung nach Punkt 21.2. oder Punkt 21.3., haftet die Pächterin für den Ausfall des Pachtzinses und der Betriebskostenpauschale jeweils zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer für den Zeitraum bis zum Ende der Laufzeit der Befristung nach Punkt 5. Die Verpächterin trifft eine Schadensminderungsobliegenheit.

23. Versicherungen und Wiederherstellungspflicht

23.2. Die Versicherung der in das Pachtobjekt eingebrachten Gegenstände, Waren und Einbauten sowie Werbeanlagen und Betriebseinrichtungen ist Sache der Pächterin. Die Pächterin verpflichtet sich außerdem, eine angemessene Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen und aufrecht zu halten sowie diese auf Verlangen der Verpächterin nachzuweisen.

24. Bankgarantie

24.1. Zur Sicherung aller Forderungen und Ansprüche jedweder Art, die der Verpächterin aus dem vorliegenden Rechtsverhältnis oder aus der Beendigung desselben gegen die Pächterin erwachsen können, hat die Pächterin spätestens bei Übergabe eine von einer von der Verpächterin im Vorhinein zu genehmigenden Bank mit Sitz in Österreich ausgestellte Bankgarantie (...) auf eigene Kosten beizubringen, widrigenfalls die Verpächterin zur sofortigen Vertragsauflösung berechtigt ist, sofern die Pächterin dieser Verpflichtung (...) nicht nachkommt.

24.2. Die Bankgarantie hat auf einen Garantiebetrug von mindestens € 860.000,-- zu lauten.

24.3. Die Laufzeit der Bankgarantie hat spätestens mit Übergabe des Pachtobjekts zu beginnen und entweder eine fixe Laufzeit von zumindest fünf Jahren oder eine unbestimmte Laufzeit samt einer Kündigungsmöglichkeit seitens der Bank mit einer Kündigungsfrist von zumindest drei Monaten vorzusehen. Sofern die fixe Laufzeit vor Ablauf von drei Monaten nach dem Ende des Pachtverhältnisses endet, ist die Pächterin verpflichtet, der Verpächterin

spätestens ein Monat vor Ablauf der Bankgarantie eine neue Bankgarantie mit einer fixen Laufzeit von wiederum zumindest fünf Jahren oder bis zum Ablauf von drei Monaten nach dem Ende des Pachtverhältnisses, je nachdem welches Datum früher liegt, beizubringen, widrigenfalls die Verpächterin berechtigt ist, die Bankgarantie zur Gänze in Anspruch zu nehmen und das Realisat als Barkaution zu verwenden. Wenn die Pächterin der Verpächterin eine Bankgarantie mit unbestimmter Laufzeit übergibt, die Bank von ihrem darin vorgesehenen, Satz 1 entsprechendem Kündigungsrecht Gebrauch macht und die Pächterin der Verpächterin nicht spätestens ein Monat vor Ablauf der Bankgarantie eine diesem Punkt 24. entsprechende neue Bankgarantie beibringt, ist die Verpächterin ebenfalls berechtigt, die Bankgarantie zur Gänze in Anspruch zu nehmen und das Realisat als Barkaution zu verwenden.

24.4. Wird die Bankgarantie von der Verpächterin zur Deckung von Ansprüchen aus dem Pachtverhältnis herangezogen, trifft die Pächterin die Pflicht, die Kaution durch Beibringung einer zusätzlichen Bankgarantie (...) wieder aufzufüllen. Sofern die Pächterin (...) weder dieser Verpflichtung zur Auffüllung der Bankgarantie nachkommt noch eine Klage auf Rückzahlung des aus Sicht der Pächterin zu Unrecht in Anspruch genommenen Garantiebetrags einbringt, ist die Verpächterin zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt.

Beweiswürdigung:

Zu den - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile, insbesondere den der Gebühreenvorschreibung zugrundeliegenden Pachtvertrag. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen eine Gebühr von 1 v.H. zu entrichten.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 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.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG 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 Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Erwägungen:

Miet- oder Pachtvertrag

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, überhaupt Bestandvertrag.

Gemäß § 1091 ABGB wird der Bestandvertrag, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag; wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benützt werden kann, ein Pachtvertrag genannt. (...)

Aus dem Einwand der Bf., dass es sich beim gegenständlichen Vertrag um einen Pachtvertrag und nicht um einen Mietvertrag handle, lässt sich nichts gewinnen, da § 33 TP 5 Abs. 1 GebG (Bestandverträge) auf die Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB verweist. Da § 1091 ABGB Bestandverträge in Miet- und Pachtverträge unterteilt, ist es für die Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG somit unerheblich, ob es sich um einen Miet- oder Pachtvertrag handelt (vgl. VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179; VwGH 10.5.2010, 2009/16/0316).

Vertragsdauer

Strittig ist, ob der gegenständliche Pachtvertrag vom 20.08.2019 auf unbestimmte Dauer (wie in Punkt 5.1. festgehalten) oder auf bestimmte Zeit (nach der Rechtsansicht des Finanzamtes) abgeschlossen wurde.

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; VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann

oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (VwGH 26.5.2021, Ra 2021/16/0027; GebR 2019 Rz 686).

Bei einem nur einseitigen Kündigungsverzicht bleibt der Vertrag nur dann ein solcher auf unbestimmte Dauer, wenn der andere Vertragsteil den Vertrag jederzeit durch Kündigung auflösen kann (GebR 2019 Rz 691).

Aus Punkt 5.1. geht hervor, dass das Pachtverhältnis (ungeachtet der Auflösungsmöglichkeiten gemäß Punkt 21.) durch Kündigung einer Vertragspartei endet, was ohne Berücksichtigung der weiteren vertraglichen Vereinbarungen den Anschein einer schrankenlosen Kündigungsmöglichkeit für beide Vertragsparteien hat.

Da allerdings die Bf. als Pächterin ebenfalls laut Punkt 5.1. drei Kündigungsverzicht abgegeben hat und somit lediglich nach 15 Jahren, nach 20 Jahren und nach 25 Jahren den Pachtvertrag ordentlich aufkündigen kann, steht ihr kein schrankenloses Kündigungsrecht zu.

Aber auch die Kündigungsmöglichkeiten der Verpächterin sind entgegen der Rechtsansicht der Bf. nicht schrankenlos, da sich die eingeräumten (Sonder-) Kündigungsrechte gemäß den Punkten 1.3., 4.5., 21.1., 21.2., 21.3., 24.1. und 24.4. auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränken (vgl. VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149) und sich vorwiegend aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw. qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners ergeben, womit die Kündigungsrechte von der Verpächterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss ihrerseits entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

Zu Punkt 21.1., der im Pachtvertrag vom 20.08.2019 noch „bewusst nicht vergeben“ wurde, ist festzustellen, dass dieser Punkt mit der Nachtragsurkunde ebenfalls vom 20.08.2019 angenommen und damit zum Vertragsinhalt wurde, da gemäß § 17 Abs. 1 GebG zwar für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist, jedoch zum Urkundeninhalt auch der Inhalt von Schriften zählt, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird (VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011).

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 (VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

Hingegen kommt dem Umstand, dass die Auflösung des Pachtvertrages wegen der in § 1118 ABGB normierten Gründe eingeräumt wurde (Punkt 21.1.), kein Gewicht in der Frage der

Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (vgl. VwGH 29.6.1992, 91/15/0040, und VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

§ 30 Mietrechtsgesetz (MRG) bestimmt Folgendes:

(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 einemdringenden 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 Nachteilerwuchs als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründungsvermietete 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 Interessens 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 Personenvertretungsbefugt 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 Interessender 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.

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

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).

Das Bundesfinanzgericht hat sich erst jüngst 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.

Die gegen die Entscheidungen BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 4.7.2019, RV/7103228/2019, sowie BFG 16.4.2020, RV/7102968/2017, eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 12.9.2017, Ra 2017/16/0111; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 28.11.2019, Ra 2019/16/0173, sowie VwGH Ra 2020/16/0115) wie die gegen BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016, eingebrachte ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

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

Dazu ist festzustellen, dass sich die Kündigungsgründe der Ziffern 5, 6, 8 und 16 des § 30 Abs. 2 MRG auf Wohnungen beziehen und daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht kommen. Auch scheiden die Ziffern 2, 10, 11, und 12 aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Bf. besteht, der Mietgegenstand (Geschäftslokal) nicht zur Unterbringung von Arbeitern, ... benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört und kein Untermietverhältnis begründet wurde.

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

Die als besondere Kündigungsgründe im Vertrag unter Punkt 21. festgelegten Auflösungsgründe ergeben sich ebenso wie die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4, und 7 MRG aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw. qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte von der Verpächterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss ihrerseits entzogen sind.

Der gegenständliche Bestandvertrag hat ein Hostel 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 6.2.2017, 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 das Hostel 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.

Nach dem Gesamtbild sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist.

Auch lässt sich aus der Diskrepanz des ordentlichen Kündigungsrechtes nach Punkt 5.1. und den eingeschränkten Lösungsmöglichkeiten durch die Verpächterin nach Punkt 21. nichts gewinnen, weil nach § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, welcher die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind (VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011).

Selbst wenn man den der Verpächterin in Punkt 21.1. eingeräumten Kündigungsgründen ein schrankenloses Lösungsrecht zugestehen würde – was nicht der Fall ist –, wäre trotzdem eine bestimmte Vertragsdauer anzunehmen, da die Kündigung des nichtgebundenen Verpächters eine Zahlungspflicht des Pächters für die gesamte vertraglich fixierte Dauer auslöst, während der er an den Vertrag gebunden ist (VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169). Dies trifft im gegenständlichen Fall auf Punkt 21.1. in Verbindung mit Punkt 21.5. zu.

Die vertraglichen Kündigungsbestimmungen ändern daher im gegenständlichen Fall nichts daran, dass ein Vertrag auf bestimmte Dauer von 25 Jahren (Punkt 5.1.) abgeschlossen wurde, da als Vertrag auf bestimmte Dauer eine Vereinbarung anzusehen ist, nach der sich ein Bestandsvertrag auf bestimmte Dauer um eine weitere bestimmte Dauer verlängert, falls er vor Ablauf der ersten (und im gegenständlichen Fall auch der zweiten) bestimmten Dauer nicht aufgekündigt wird. Die Möglichkeit der Auflösung mit Ablauf der ersten (und zweiten) bestimmten Dauer ist in diesem Fall gebührenrechtlich unbeachtlich (GebR 2019 Rz 693).

Daran schließt gemäß Punkt 5.1. eine Verlängerung auf unbestimmte Dauer.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind beide Vertragsteile zufolge der vereinbarten Kündigungsverzichte zunächst auf eine bestimmte Vertragsdauer gebunden und ist anschließend die Vertragsdauer unbestimmt, weil danach zumindest die Mieterin berechtigt ist, den Vertrag einseitig und ohne Vorliegen irgendeines besonderen Grundes im Wege einer Kündigung zur Auflösung zu bringen. Im Sinne der zu solchen Vertragsgestaltungen vorliegenden Judikatur durfte demnach die Abgabenbehörde frei von Rechtsirrtum die Kombination einer zunächst bestimmten Vertragsdauer mit einer daran anschließenden unbestimmten Vertragsdauer annehmen (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

Damit soll der Vertrag selbst keineswegs in der Weise „aufgespalten“ werden, dass zwei gesonderte Verträge mit gesonderten Willensentschlüssen entstanden wären. Vielmehr liegen im Rahmen eines Vertrages zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vor: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer (VwGH 19.2.1998, 95/16/0281).

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

Im gegenständlichen Fall ist die bestimmte Vertragsdauer von 25 Jahren auf 18 Jahre zu beschränken und schließen daran weitere 3 Jahre für die unbestimmte Dauer, somit insgesamt 21 Jahre (BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016, die dagegen erhobene Revision wurde mit Beschluss VwGH 19.9.2017, 2017/16/0111, zurückgewiesen bzw. die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss VfGH 26.6.2018, E 1739/2017, abgelehnt; GebR 2019 Rz 703).

Bemessungsgrundlage

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

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

▪ Mindestpachtzins:

Wird in einem Bestandvertrag vereinbart, dass nach einer bestimmten Dauer ein höherer Bestandzins zu entrichten ist, so ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage – dem Urkundenprinzip Rechnung tragend – von dem gemäß § 26 GebG als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Bestandzins auszugehen (vgl. VwGH 18.4.1997, 97/16/0079).

Die in Punkt 6.1. vereinbarte Staffelung des Mindestpachtzinses ist daher für die Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage insofern unbeachtlich, als der gemäß Punkt 6.1. (v) ab dem 29. vollen Kalendermonat zu entrichtende Mindestpachtzins von € 68.310,00 pro Monat (entspricht € 819.720,00 pro Jahr) als betagte, aber gemäß § 26 GebG sofort fällige Leistung heranzuziehen ist.

Darüber hinaus ist aber auch zu berücksichtigen, dass in Punkt 21.2. des Pachtvertrages vom 20.08.2019 vereinbart wurde, dass die Verpächterin anstatt der Anwendung des Sonderkündigungsrechtes einen erhöhten jährlichen Mindestpachtzins von € 860.000,00 verlangen kann. Diese bedingte Leistung gilt gemäß § 26 GebG als unbedingt und war daher der Mindestpachtzins in dieser Höhe der Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen.

- Umsatzsteuer:

Wird in einem Bestandvertrag zwischen dem Bestandgeber und dem Bestandnehmer vereinbart (Punkt 6.1.), dass der Bestandnehmer dem Bestandgeber die auf den Bestandzins entfallende Umsatzsteuer zu ersetzen hat, so ist diese Abgabe Teil der Bemessungsgrundlage und unterliegt der Rechtsgeschäftsgebühr (vgl. VwGH 1.10.2001, 2001/16/0312).

- Betriebskostenpauschale:

Betriebskosten, die vom Benützer zu tragen sind, fallen in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG (VwGH 30.5.1974, 0367/73).

Im gegenständlichen Fall wurde gemäß Punkt 8.2. das durch die Bf. zu zahlende Betriebskostenpauschale von jährlich € 240.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart.

- Investitionspachtzins:

In Punkt 13.3. des Pachtvertrages wurde vereinbart, dass die Bf. von der Verpächterin einen „zusätzlichen Erstinvestitionsbetrag“ von bis zu € 300.00,00 netto verlangen darf. In diesem Fall schuldet sie der Verpächterin diesen Betrag in Form eines zusätzlichen Pachtzinses für die Pachtdauer gemäß Punkt 5.1. in Höhe von jährlich 6,7% des von der Verpächterin geleisteten zusätzlichen Erstinvestitionsbetrages („Investitionspachtzins“).

Da auch diese bedingten Leistungen gemäß § 26 GebG als unbedingte gelten, waren die dafür in Höhe von € 20.100,00 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbarten jährlichen Kosten der Bf. in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.

- Betriebshaftpflichtversicherung:

Die mit jährlich €1.961,00 bekanntgegebene Höhe der von der Bf. zu zahlenden Betriebshaftpflichtversicherung war ebenfalls zu berücksichtigen, da sie sich in Punkt 23.2. zum Abschluss einer solchen Versicherung verpflichtete.

- Spezialgenehmigung:

Weiters waren auch die von der Bf. mit der Einholung einer Spezialgenehmigung laut Punkt 4.2. zu übernehmenden Kosten in Höhe von bis zu € 45.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer den Leistungen, zu deren Erbringung sie sich verpflichtet hat, hinzuzurechnen.

- Bankgarantie:

Gemäß Punkt 24.3. ist die Verpächterin im Falle der Nichtbeibringung einer neuen Bankgarantie durch die Bf. in Höhe von (mindestens) € 860.000,00 (Punkt 24.2.) nach Ablauf der Laufzeit berechtigt, diese zur Gänze in Anspruch zu nehmen und das Realisat als Barkautiön zu verwenden.

Somit handelt es sich hier um eine bedingte Kautiön, die gemäß § 26 GebG als unbedingt zu erbringende Leistung, wozu sich die Bf. verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, zu werten ist. Solche Leistungen sind mit ihrem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn wie hier bei vorzeitiger Vertragsauflösung keine Erstattung erfolgen soll (vgl. VwGH 28.2.2002, 99/16/0140).

- Die Berechnung war somit richtigzustellen:

Mindestpachtzins pro Jahr (netto € 860.000,00) inklusive 20% Umsatzsteuer	€ 1.032.000,00
+ jährliches Betriebskostenpauschale (netto € 240.000,00) inklusive 20% Umsatzsteuer	+ € 288.000,00
+ jährlicher Investitionspachtzins (netto € 20.100,00) inklusive 20% Umsatzsteuer	+ € 24.120,00
+ jährliche Betriebshaftpflichtversicherung	+ € 1.961,00
= Bruttoentgelt/Jahr	= € 1.346.081,00
x bestimmte und unbestimmte Vertragsdauer von insgesamt 21 Jahren	= € 28.267.701,00
+ einmaliger Kostenbeitrag für Spezialgenehmigung (netto € 45.000,00) inklusive 20% Umsatzsteuer	+ € 54.000,00
+ Bankgarantie/Barkautiön	+ € 860.000,00
= Bemessungsgrundlage	= € 29.181.701,00
x 1% Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG	= € 291.817,01

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.

Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Beschwerdepunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 13 und 17).

Vorläufigkeit

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

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

Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig (zB umsatzabhängige Pacht), ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zugrunde zu legen. Im Gesetz ist nicht vorgesehen, welche Anzahl von Jahren für die Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist. IdR wird der Durchschnitt der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung der Zukunftsprognosen für eine Schätzung des voraussichtlich erzielbaren Durchschnittswertes hinreichend sein (GebR Rz 663).

Da einerseits wegen der erst am D-1 erfolgten Eröffnung des Hostels der Beobachtungszeitraum noch zu kurz ist, um feststellen zu können, wie hoch im Durchschnitt der Jahre der umsatzabhängige Pachtzins (Punkt 6.4.) und die Höhe der nicht pauschalierten Betriebs- und Nebenkosten (Punkt 8.7.) ist, und diese andererseits wegen der in der COVID-19-Krise (unter anderem) im Jahr 2021 verhängten Lockdowns derzeit wenig aussagekräftig wären, wird der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Vorläufigkeit der Abgabefestsetzung nach § 200 Abs. 1 BAO nicht abgeändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 8. April 2022