

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG, ***6*** über die Beschwerde vom 4. Mai 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. April 2021 betreffend Gebühren 20.12.2019, ErfNr. ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich der **Bemessungsgrundlage** auf **€ 10.102.152,00** und der sich unter Anwendung eines Steuersatzes gemäß § 33 TP 5 GebG von 1% ergebende **Gebühr** auf **€ 101.021,52** abgeändert.

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 8.000,00) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Hinsichtlich der Vorläufigkeit der Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO tritt keine Änderung ein.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Gebührenanzeige vom 4.2.2020 – Pachtvertrag vom 20.10.2019

Am 4.2.2020 zeigte die ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin (kurz Bf.) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) vertreten durch die ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG an, dass sie am 20.12.2019 mit der ***3*** Hotelbetrieb GmbH einen Pachtvertrag über das auf der Liegenschaft ***4*** befindliche Hotel abgeschlossen habe.

Der Schriftsatz enthält auf der ersten Seite den Hinweis „Prozess- und Geldvollmacht erteilt gemäß § 8 RAO“

Dem Schriftsatz angeschlossen war eine Ausfertigung des oben angeführten Pachtvertrages samt Beilagen und enthält der Schriftsatz abschließend folgenden Antrag:

„Da sich die Pächterin gemäß § 17.2. des Pachtvertrages dazu verpflichtet hat, die Kosten der Vergebührung dieses Vertrages zu tragen, stellt sie daher den Antrag, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel möge auf den unter einem vorgelegten zwei Originalen des Pachtvertrages gemäß § 31 Abs 1 GebG die erfolgte Anzeige bestätigen und die aufgrund des abgeschlossenen Pachtvertrages vom 20.12.2019 gemäß § 33 TP5 GebG anfallende Gebühr mit vorläufigem Bescheid gemäß § 200 BAO festsetzen.“

Dazu brachte die Bf. vor wie folgt:

Der Pachtzins gemäß § 6 des Pachtvertrages betrage zunächst für die Dauer der zwischen den Parteien vereinbarten Sanierungs- und Renovierungsarbeiten 84% des im Pachtgegenstand erwirtschafteten EBITA. Nach Abschluss der Sanierungs- und Umbauarbeiten habe die Pächterin eine Festpacht sowie eine Umsatzpacht zu leisten.

Die Festpacht pro Zimmer errechne sich wie folgt:

Fixbetrag pro Zimmer - (FF&E-Investition, max EUR 4 Mio / (180 Mo - Zeitraum 01.01.2020 bis Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten] / Zimmeranzahl]

Der Fixbetrag pro Zimmer und pro Monat betrage

- für den Zeitraum ab dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten bis zum Monatsletzten des 12. vollen Monats nach dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 525,00;
- für den Zeitraum beginnend mit dem 13. Monat bis zum Ende des 24. Monats nach dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 550,00
- beginnend mit dem 25. Monat nach Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 575,00

Zusätzlich zur Festpacht habe die Pächterin eine ergebnisabhängige Umsatzpacht wie folgt zu leisten:

Übersteigen 24% des gesamten am Standort Hotel ***3*** erwirtschafteten Nettoumsatzes die im selben Zeitraum anfallende Festpacht, so erhöht sich der von der Pächterin zu bezahlende Pachtzins um diesen Differenzbetrag.

Nach derzeitigem Planungsstand werde das Hotel voraussichtlich über 205 für die Beherbergung von Gästen nutzbare Zimmer verfügen. Die Parteien würden weiters davon

ausgehen, dass die Pächterin den gesamten Betrag für FF&E-Investition (EUR 4 Mio] ausgeben wird und die Baufertigstellung am 30.06.2021 erfolgen wird, sodass der Festpachtzins des ersten Jahres ab dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten für Gebühreuzwecke vorab mit EUR 1.194.244,44 einschließlich Umsatzsteuer zuzüglich Betriebskosten geschätzt werde.

Gemäß § 7 des Pachtvertrages sei die Pächterin verpflichtet, ab Pachtbeginn zusätzlich zum Pachtzins sämtliche für das Hotel anfallenden Betriebs- und Nebenkosten zu bezahlen. Da die Renovierungs- und Sanierungsarbeiten des Hotels noch nicht abgeschlossen seien, sei die Höhe der von der Pächterin zu tragenden Betriebskosten derzeit noch unbekannt. Die Parteien haben jedoch gemäß § 7.6. des Pachtvertrages für Zwecke der Gebührenbemessung ein anfängliches Akonto in Höhe von EUR 4.860,00 zuzüglich Umsatzsteuer pro Monat vereinbart.

Eine Gebührenanzeige sei im vorliegenden Fall im Sinne des § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen [BGBl II, 241/1999] betreffend Ausnahmen von der Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr zulässig bzw sogar geboten. In § 1 Z 2 der zitierten Verordnung werde unter anderem normiert, dass die Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr bei Rechtsgeschäften entfällt, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen. Dieser Fall liege hier vor. Aktuell sei die endgültige Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP5 GebG aufgrund der im Pachtvertrag vom 20.12.2019 getroffenen Vereinbarungen noch nicht bestimmbar. Aus diesem Grund sei - mangels Vorliegen der endgültigen Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr - eine Selbstberechnung' der Rechtsgeschäftsgebühr nicht möglich, sodass dem Finanzamt der Abschluss des Pachtvertrages vom 20.12.2019 hiermit zur Anzeige gebracht werde. Das Finanzamt möge die mit dem Pachtvertrag anfallende Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP5 Gebührengesetz auf Basis der derzeit bestehenden und bekannten Zahlen mittels vorläufigem Bescheid gemäß § 200 BAO festsetzen.

Gemäß § 19.1. des Pachtvertrages seien die Kosten der Vergebüherung des Pachtvertrages von der Mieterin [***Bf1***] zu tragen.

Das Pachtverhältnis beginne gemäß § 4.2. des Pachtvertrages am 01.01.2020 und werde auf unbefristete Dauer abgeschlossen, wobei lediglich die Verpächterin für die Dauer von 15 Jahren auf die Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung verzichte. Gemäß § 15.1. könne der Pachtvertrag von beiden Parteien - unter Berücksichtigung des Kündigungsverzichtes der Verpächterin - unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum 30.03. eines jeden Jahres gekündigt werden.

Da lediglich eine Partei [die Vermieterin] einen Kündigungsverzicht abgegeben habe, der anderen Partei (der Mieterin) jedoch die Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung [§ 15.1.] ab Beginn des Pachtverhältnisses offenstehe, handle es sich im vorliegenden Fall jedenfalls um

einen aus gebührenrechtlicher Sicht unbefristeten Pachtvertrag, für dessen Vergebührung der 3-fache Jahrespachtzins als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei.

Vorläufiger Bescheid vom 6.4.2021

Mit Bescheid vom 6.4.2021 setzte das FA gegenüber der Bf. die Bestandvertragsgebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 9.302.152,00 vorläufig mit € 93.021,52 fest.

Die Adressierung des Bescheides erfolgte direkt an die Bf. an deren Geschäftsadresse.

Die Begründung des Bescheides lautet wie folgt:

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

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

€ 141.450,-- Fixpacht inkl. USt für 205 Betten

€ 5.832,-- Betriebskosten inkl. USt

€ 147.282,-- monatl. Gesamtentgelt x 36 (Dauer) = € 5.302.152,- plus einmaligen Investitionsbetrag € 4.000.000,- ergibt eine Bemessungsgrundlage von € 9.302.152, --.

Auf Grund der noch nicht feststehenden Umsatzpacht u. Betriebskosten erfolgt die Vorschreibung vorläufig.“

Beschwerde

In der dagegen von der Bf., abermals vertreten durch die ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG eingebrachten Beschwerde wird zur Zulässigkeit der Beschwerde ua. ausgeführt, dass der Bescheid der Bf. am 6.4.2021 rechtswirksam zugestellt worden sei.

Begründet wurde die Beschwerde wie folgt:

Das Finanzamt habe zur Berechnung der Fixpacht ausschließlich den im Pachtvertrag unter § 6.2. angeführten Fixbetrag in Höhe von EUR 575,00 pro Zimmer und Monat, der beginnend mit dem 25. Monat nach Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten zu zahlen sei herangezogen. Das Finanzamt habe jedoch sowohl die in § 6.2 des Pachtvertrags unter dem Titel „Festpacht“ geregelte Berechnung der Festpacht pro Zimmer, als auch die unter selbigem Punkt geregelte Staffelung des Mietzinses außer Acht gelassen.

Von den Parteien sei im Pachtvertrag unter § 6.2. die Zahlung einer ergebnisunabhängigen monatlichen Netto-Festpacht (kurz: Festpacht] vereinbart worden. Bei der Berechnung der Festpacht pro Zimmer würden - wie aus der folgenden Formel ersichtlich sei - die von der Bf. vorgenommenen Investitionen in FF&E berücksichtigt:

Festpacht pro Zimmer = Fixbetrag pro Zimmer - [FF&E-Investition, max EUR 4 Mio / [180 Mo - Zeitraum 01.01.2020 bis Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten] / Zimmeranzahl]

Unter Bedachtnahme der Formel ergebe sich, dass der Fixbetrag in Höhe von EUR 575,00 nicht Ausgangsbasis für die Berechnung der Bemessungsgrundlage sein kann, da dieser stets dem Abzug der FF&E-Investitionen entsprechend verringert wird.

Neben dem offensichtlichen Außerachtlassen der Berechnungsformel sei auch der im Vertrag vereinbarte Staffelmietzins bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt worden

Bei einem Staffelmietzins handle es sich um eine bereits im Voraus vereinbarte und beurkundete periodische Erhöhung des Mietzinses. Vorliegend hätten die Parteien eine drei Mal stattfindende, jährliche Erhöhung des Fixbetrages, beginnend mit dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten, beschlossen. So betrage der Fixbetrag pro Zimmer und pro Monat

- im ersten Jahr ab dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 525,00
- im zweiten Jahr ab dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 550,00 •
- und ab dem dritten Jahr ab dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 575,00.

Ein gestaffelter Mietzins habe bei der Berechnung der Gebühren Berücksichtigung zu finden, wobei zu unterscheiden sei, ob der Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde. Wurde der Vertrag auf unbestimmte Dauer geschlossen, gelte es einen Durchschnitt zu bilden und davon das 3-fache zur Bemessung der Gebühr heranzuziehen (Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5, RZ 12c; Twardosz, GebG7 § 33 TP 5, RZ 47/1). Dem VfGH (VfGH 20.6.2006, G 1/06) folgend sei es richtig, dass als Grundlage für die Gebührenberechnung die tatsächliche Leistung herangezogen werden soll und nicht etwa vom höchsten beurkundeten Wert auszugehen ist.

Das Finanzamt hätte demnach für die Berechnung der Gebühr einen Durchschnitt der vereinbarten Fixbeträge und davon das 3-fache heranziehen müssen.

Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Z 1 GebG sei daher wie folgt zu berechnen:

Durchschnitt der Fixbeträge - [FF&E-Investition, max EUR 4 Mio / [180 Mo - Zeitraum 01.01.2020 bis Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten]/Zimmeranzahl] = Festpacht pro Zimmer

[Anmerkung: Wie in § 6.2. sechster Absatz festgehalten, gehen die Parteien davon aus, dass die Pächterin den gesamten Betrag für FF&E-Investition ausgeben wird, 205 Zimmer entstehen und die Baufertigstellung am 30.06.2021 erfolgt, daher 18 Monate abzuziehen sind.]

$[(525,00 + 550,00 + 575,00) / 3] - [4.000.000,00 / (180 - 18) / 205] = 429,55 \times \text{Zimmeranzahl} \times 1,2 \text{ [USt]} + \text{Betriebskosten [inklusive USt]} \times 36$
 Festpacht pro Zimmer EUR 429,55
 x Zimmeranzahl 205 [inklusive USt] EUR 88.057,75
 x 1,2 [USt] EUR 105.669,30
 zuzüglich Betriebskosten [inklusive USt] EUR 111.501,30
 x 36 EUR 4.014.046,80.

Das Finanzamt lege weiters der Gebührenberechnung den gesamten einmaligen Investitionsbetrag der Bf. [in Höhe von EUR 4.000.000,00] zugrunde. Diesbezüglich gelte es jedoch zu beachten, dass der Investitionsbetrag nur anteilmäßig einzubeziehen sei, soweit er auf die ersten drei Jahre entfalle (Twardosz, GebG⁷ § 33 TP 5, RZ 64/1). Das folge daraus, dass sich aus § 16.1. des Pachtvertrages ein aliquoter Rückforderungsanspruch der Bf. bei Vertragsbeendigung ergäbe.

„Das gesamte (auch während der Bestanddauer von der Pächterin ausgetauschte) FF&E und OS&E geht bei Rückgabe zum Buchwert des der Rückgabe folgenden Monatsersten in das Eigentum der Verpächterin über. „Buchwert“ ist der niedrigere Wert gemäß [i] der handelsrechtlichen Bilanz der Pächterin und [ii] der dann gültigen AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Gastgewerbe“(...)“

Daher sei der für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr relevante Anteil des Investitionsbetrags wie folgt zu berechnen:

*„Investitionsbetrag / Abschreibungszeitraum x 3 Jahre = hinzuzuschlagender Wert
 4.000.000 / 10 Jahre x 3 = 1.200.000“*

Berücksichtige man diese Anpassung, so verringere sich in weiterer Folge die zu entrichtende Gebühr entsprechend und ergäbe sich folgende Gesamtberechnung:

*„EUR 4.014.046,80
 zuzüglich anteilmäßig berechneter Investitionsbetrag EUR 1.200.000,00
 ergibt eine Bemessungsgrundlage von EUR 5.214.046,80
 Daraus ergibt sich eine Gebühr in Höhe von EUR 52.140,47.“*

Als Beweismittel wurden die Gebührenanzeige vom 04.02.2020 sowie der Pachtvertrag vom 20.12.2019 als Beilage angeschlossen.

Beschwerdevorentscheidung

Am 4. Oktober 2021 erließ das FA eine Beschwerdevorentscheidung, die wiederum direkt an die Bf. adressiert wurde.

Die gesonderte Begründung mit folgendem Inhalt wurde der Bf. zu Händen der ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG zugestellt.

„Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einiger Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem gemäß § 26 als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Bestandzins auszugehen ist (VwGH 18.04.1997, 97/16/0079; 19.06.1989, 88/15/0109 und 04.07.1990, 89/15/0140).

Es war daher auf Grund des vereinbarten Staffelmietzinses für die unbestimmte Dauer der höchste vereinbarte Jahreswert (3-fach) und nicht der Durchschnittswert heranzuziehen. Bei Verträgen auf unbestimmte Dauer dürfen also auch einmalige Leistungen, wie etwa Investitionsbeiträge, nur anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn sie für eine längere Nutzungsdauer als drei Jahre bestimmt sind und wenn sich aus dem Inhalt der Vereinbarung oder auf Grund gesetzlicher Vorschriften ergibt, dass ein aliquoter Rückforderungsanspruch des Bestandnehmers hinsichtlich der von ihm erbrachten einmaligen Leistung für den Fall besteht, dass das Vertragsverhältnis vor Ablauf des Aufteilungszeitraums endet (VwGH 29.04.1985, 84/15/0184). War nach dem Vertragsinhalt völlig ungewiss, ob der Bestandgeber jemals Ersatz für die von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Investitionen zu leisten hat, so war eine Aufteilung dieser Leistungen auf die wiederkehrende Leistung des Mietzinses nicht möglich (VwGH 19.06.1989, 88/15/0109).

Im vorliegenden Fall verpflichtet sich die Pächterin gem. Punkt 2.1.4. des Vertrages € 4.000.000,- zu investieren. Diese Investitionen sind zwar für eine längere Nutzungsdauer als 3 Jahre bestimmt, jedoch ist ein aliquoter Rückforderungsanspruch für den Fall einer Auflösung des Pachtvertrages nicht vereinbart. Auch aus der Vertragsklausel § 16.1. des Pachtvertrages ergibt sich kein Rückforderungsanspruch, besagt dieser doch lediglich, dass das gesamte FF&E und OS&E bei Rückgabe zum Buchwert in das Eigentum der Verpächterin übergeht. Ein Rückforderungsanspruch für die Investitionskosten ist daraus nicht ableitbar.

Es waren daher die gesamten Investitionskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und nicht bloß ein aliquoter Anteil. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.“

Vorlageantrag

Am 14.10.2021 brachte die Bf einen Vorlageantrag ein, in dem hinsichtlich der Beschwerdegründe und des sonstigen Vorbringens auf die Beschwerde vom 04.05.2021 verwiesen wurde. Darüber hinaus verwies die Bf. auf § 2.1.4. des Pachtvertrages, wonach die Investitionskosten in Höhe von EUR 4 Mio für die „Erneuerung und Modernisierung des gesamten FE&E“ gewidmet seien. Da die Bf. ausschließlich in FF&E investiere und § 16.1. des Pachtvertrages eine „Ablöse“ des gesamten FF&E zum Buchwert durch die Verpächterin vorsehe, ergäbe sich - entgegen den Ausführungen des Finanzamt Österreich in seiner Bescheidbegründung vom 04.10.2021 - ein Rückforderungsanspruch für die gemäß § 2.1.4. des

Pachtvertrages ausschließlich für die „Erneuerung und Modernisierung des gesamten FE&E“ gewidmeten Investitionskosten.

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 4.1.2022 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Der Vorlagebericht - der auch der Bf. zu Handen ihrer rechtsfreundlichen Vertretung übersandt wurde – enthält auszugsweise folgende Darstellung des maßgeblichen Sachverhalts:

*„Mit dem gegenständlichen Pachtvertrag vom 20.12.2019 verpachtet die ***3*** Hotelbetrieb GmbH der ***Bf1*** das Hotel auf der Liegenschaft ***5***.*

Lt. Pkt. 2.1.4. des Vertrages verpflichtet sich die Pächterin Investitionen idHv. € 4.000.000,-- netto zu tätigen. Das Pachtverhältnis beginnt lt. Pkt. 4.2. am 1.1.2020 und ist unbefristet abgeschlossen. Die Verpächterin verzichtet den Vertrag vor dem 31.12.2034 zu kündigen.

Lt. Pkt. 6.2. wird eine Festpacht pro Zimmer vereinbart. Die Festpacht wird ausgehend von einer gestaffelten Fixpacht unter Berücksichtigung und Verteilung der Investitionskosten auf 180 Monate abzüglich der Zeit der Renovierungsarbeiten berechnet.

Die Basis für die Berechnung der Festpacht ab dem 25. Monat nach Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten beträgt € 575,-- je Zimmer und Monat.

Ab 1.1.2034 entspricht die Festpacht pro Zimmer € 575,-- je Zimmer und Monat ohne jeglichen Abzug – d.h. auch ohne Verteilung der Investitionskosten.

Zusätzlich zur Festpacht ist lt. Pkt. 6 des Vertrages eine Umsatzpacht zu leisten. Das Betriebskostenkonto im ersten Jahr beträgt lt. Pkt. 7.6. € 4.860,-- netto. Lt. Pkt. 13 hat der Pächter eine ausreichende Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen. Lt. Pkt. 16.1. geht die Hotelausstattung bei Beendigung zum Buchwert an den Verpächter über.

Der Vertrag wurde am 4.2.2020 dem Finanzamt angezeigt.

Am 6.4.2021 wurde die Gebühr mit Bescheid vorläufig idHv. € 93.021,52 festgesetzt. Als Pacht wurde die Fixpacht von € 575,-- netto je Zimmer und Monat angesetzt – d.s. brutto 141.450,-- €. Die Betriebskosten wurden mit der Akontozahlung angesetzt. Wegen unbestimmter Laufzeit wurde der 3-fache Jahreswert als Bemessungsgrundlage angesetzt. Hinzugerechnet wurden auch die vereinbarten Investitionskosten von € 4.000.000,--. Dieser Betrag wurde fälschlicherweise nur mit dem Nettobetrag statt richtig mit brutto € 4.800.000,-- berücksichtigt.

Die vorläufige Festsetzung erfolgt deswegen, weil die Umsatzpacht, die Betriebskosten und die Höhe der abzuschließenden Versicherung noch nicht bekannt sind.

Weiters gab das FA eine **Stellungnahme** zu den Beschwerdeausführungen mit folgendem Inhalt ab:

„Aus dem Vorlageantrag ergibt sich kein neues Vorbringen. Das Finanzamt verweist daher auf die Begründung im Bescheid sowie in der Beschwerdevorentscheidung.

Angemerkt wird lediglich, dass im Vertragspunkt 16.1 vereinbart wurde, dass das gesamte (auch während der Bestanddauer von der Pächterin ausgetauschte) FF&E und OS&E bei der Rückgabe zum Buchwert in das Eigentum der Verpächterin übergeht. Reparaturdürftige Teile oder über das gewöhnliche Ausmaß abgenutzte Teile sind entweder entschädigungslos im Hotel zurückzulassen oder von der Pächterin vor der Rückgabe aus dem Hotel zu entfernen. Ein aliquoter Rückforderungsanspruch für den Fall einer Auflösung des Pachtvertrages ist daraus nicht ableitbar. Die Investitionen gehen im Falle der Auflösung des Pachtvertrages in das Eigentum der Verpächterin über.

Es sind daher die gesamten Investitionskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen“

Beweisaufnahme durch das BFG

Von der zuständigen RichterIn wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf sowie der unter II.2 zitierte Urkundeinhalt.

Weiters wurde durch eine Recherche im Internet (Abfrage auf der homepage des Hotels) durchgeführt und ergibt sich daraus, dass das Hotel aufgrund von Renovierungsarbeiten bis auf Weiteres geschlossen ist.

Vorhalteverfahren zur Frage der Wirksamkeit des Bescheides und der BVE

Mit Vorhalt vom 14.4.2022 teilte das BFG den Parteien zur Wahrung des Parteihörs mit, dass nach der Aktenlage sowohl die Zustellung der als Bescheid intendierten Erledigung als auch die Zustellung der als BVE intendierten Erledigung mit der Post direkt an die Bf. an deren Geschäftsanschrift, obwohl mit der Gebührenanzeige eine Zustellvollmacht der ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG geltend gemacht wurde, erfolgt sei und kein Hinweis dafür vorliege, dass diese Erledigungen im Original an die ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG weitergeleitet worden wären. Da davon ausgegangen werde, dass der Bescheid nicht wirksam geworden sei, werde beabsichtigt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 26.4.2022 teilte die Bf. dem BFG mit, dass die an die Bf. adressierten und dieser mittels Post übermittelten Erledigungen (Bescheid vom 6.4.2021 und Beschwerdevorentscheidung vom 4.10.2021) der ausgewiesenen Rechtsvertreterin im Original weitergeleitet worden seien. Somit seien die Erledigungen im Original der ausgewiesenen Rechtsvertreterin zugegangen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 20.12.2019 hat die Bf. mit der ***3*** Hotelbetrieb GmbH durch Unterzeichnung der Vertragsurkunde einen Pachtvertrag über die Liegenschaft ***4*** samt dem darauf befindlichen Hotelgebäude abgeschlossen.

Die über den Pachtvertrag errichtete Vertragsurkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„1.1. Das Hotelgebäude verfügt derzeit über 195 für die Beherbergung der Gäste nutzbare Zimmer sowie übliche Nebeneinrichtungen wie Parkplätze und Grünflächen, wie aus den als Anlage 1 angeschlossenen Gebäude- und Lageplan ersichtlich [samt der übrigen Teile der Liegenschaft, das "Hotel"]. Nach den in diesem Vertrag unter § 2 festgelegten Sanierungs- und Renovierungsmaßnahmen wird das Hotel voraussichtlich über 205 [zumindest aber weiterhin 195] für die Beherbergung der Gäste nutzbare Zimmer verfügen.

...

1.4 Die Anlage 2 zu diesem Vertrag enthält die Auflistung der Hoteleinrichtung und der Hotelausstattung inklusive Möbeleinrichtungen und sonstigem Zubehör zum heutigen Tag (zusammen "FF&E"). Das FF&E wird derzeit noch von der Verpächterin bereitgestellt und entspricht der gegebenen Hotelkategorie.

...

2.1.1 Die Verpächterin verpflichtet sich, auf ihre Kosten, jedoch in Abstimmung mit der Pächterin, umfangreiche Investitionen zur Sanierung und Renovierung der Substanz des Hotelgebäudes vorzunehmen, und dafür einschließlich sämtlicher Planungs-, Vergabe-, Fachgutachter-, Ausführungs-, Bauaufsichts-, Koordinierungs- und Bewilligungskosten einen Betrag von höchstens netto EUR 4.500.000 zur Verfügung zu stellen. Die vorläufige Liste der gemeinsam angedachten Maßnahmen ist in Anlage 3 wiedergegeben.

...

2.1.4. Die Pächterin verpflichtet sich, auf ihre Kosten und bis spätestens 30.6.2021 umfangreiche Investitionen zur Erneuerung und Modernisierung des gesamten FF&E im Hotel vorzunehmen, und dafür einschließlich sämtlicher Planungs-, Vergabe-, Fachgutachter-, Ausführungs-, Bauaufsichts- und Koordinierungskosten einen Betrag von etwa netto EUR 4.000.000 zu investieren. Die Verpächterin trifft ab dem Abschluss dieses Vertrages keine wie immer geartete Verpflichtung aus oder im Zusammenhang mit dem FF&E des Hotels, die nicht in den §§ 2, 9 und 16 geregelt ist. Nach Abschluss dieser Investitionen, spätestens am 30.9.2021 wird die Pächterin der Verpächterin eine Liste übergeben, aus der sich das im Hotel belassene FF&E und das von der Pächterin neu beschaffte FF&E samt Nettoanschaffungskosten ergibt. Die Verpächterin ist berechtigt, die Liste und die Kosten durch Einsichtnahme zu verifizieren bzw. durch von ihr beauftragte Dritte verifizieren zu lassen.

2.1.5. Nach derzeitigem Stand sollen diese Arbeiten im 3. Quartal des Jahres 2020 aufgenommen und gegen Ende des 2. Quartal des Jahres 2021 abgeschlossen werden, sodass anschließend ein ungestörter Hotelbetrieb möglich ist. Die Arbeiten sollen etappenweise erfolgen, sodass der Hotelbetrieb der Pächterin so gut wie nie gänzlich unterbrochen ist. Die

Vertragspartner werden mögliche, unumgängliche Unterbrechungen des Hotelbetriebes im gemeinsamen Interesse möglichst kurz halten.

2.1.6. Um zu gewährleisten, dass das Ergebnis der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten [insbesondere die Ausstattung der Zimmer und der Allgemeinflächen] dem Wunsch der Vertragspartner entsprechen, verpflichten sich die Vertragspartner einen gemeinsamen Projekt-Koordinator zu beauftragen, dessen Kosten sie jeweils zur Hälfte übernehmen, sowie gemäß den folgenden Bestimmungen wechselseitig, dem jeweils anderen Vertragspartner sämtliche weiteren Pläne und Muster unverzüglich nach deren Vorliegen zur Freigabe zu übermitteln und den jeweils anderen Vertragspartner bereits vorab in die Erstellung dieser Unterlagen einzubeziehen und diesen darüber auf dem Laufenden zu halten.

2.6.1. Der Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten ist nach derzeitigem Stand für das 2. Quartal 2021 vorgesehen. ...

2.6.2. Da die Pächterin auch während der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten den Betrieb des Hotels fortführt und die Sanierungs- und Renovierungsarbeiten etappenweise erfolgen sollen, sodass der Betrieb des Hotels nur für möglichst kurze Dauer vollkommen unmöglich ist, erfolgt die Übergabe der sanierten und renovierten Bereiche des Hotels in Etappen, die gemäß § 2.1.2 dieses Vertrages vor Baubeginn festgelegt werden, entsprechend deren Fertigstellung [jeweils eine "Teilübernahme"].

...

2.8 Sollten die Sanierungs- und Renovierungsarbeiten der Verpächterin nicht bis spätestens 30.06.2023 zur Gänze abgeschlossen sein, hat die Pächterin das Recht, den Pachtvertrag nach Setzen einer angemessenen, zumindest 4-wöchigen Nachfrist ohne Einhalten von Kündigungsfristen und -terminen zu kündigen. Sollten die Sanierungs- und Renovierungsarbeiten der Pächterin nicht bis spätestens 31.12.2023 zur Gänze abgeschlossen sein, hat die Verpächterin das Recht, nach Setzen einer angemessenen, zumindest 4-wöchigen Nachfrist anstelle des Pachtzinses gemäß § 6.4 den Pachtzins gemäß §§ 6.2 und 6.3 ohne Berücksichtigung der FF&E-Investitionen zu verrechnen.

...

§ 4 Pacht und Pachtdauer

4.1. Die Verpächterin verpachtet und die Pächterin pachtet das oben in § 1 dieses Vertrages beschriebene Hotel als laufenden Betrieb. Die Übergabe des Bestandsobjektes erfolgt am 01.01.2020. Anlässlich der Übernahme durch die Pächterin ist ein Übernahmeprotokoll, das den Zustand des Bestandsobjektes, die Zählerstände von Strom, Gas, Wasser und die Telekomabrechnung festhält und dem die aktuelle Versicherungspolizze angefügt wird, anzufertigen und von beiden Vertragspartnern zu unterfertigen.

4.2 Das Pachtverhältnis beginnt am 01.01.2020 ("Pachtbeginn") und wird unbefristet abgeschlossen. Die Verpächterin verzichtet darauf, diesen Vertrag vor dem 31.12.2034 zu kündigen.

4.3. Die Möglichkeit der Vertragspartner, das Pachtverhältnis gemäß § 15 dieses Vertrages aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung aufzulösen, wird von den vorstehenden Regelungen nicht berührt.

4.4. Mit Pachtbeginn

...

ii. erwirbt und übernimmt die Pächterin das FF&E, das OS&E sowie sämtliche Betriebsmittel und Vorräte (Nahrungsmittel, Getränke, Reinigungsmittel, etc) wie sie liegen und stehen zum Buchwert per 31.12.2019 sowie die geringwertigen Wirtschaftsgüter um netto EUR 49.363,12 (das entspricht dem Wert für Ausgaben von zwei Jahren, gemessen am jährlichen Durchschnitt der letzten fünf Jahre), jeweils zzgl USt, welcher Betrag gegen Rechnungslegung der Verpächterin zu bezahlen ist.

...

§ 6 Pachtzins

6.1 Die Pächterin verpflichtet sich für die Überlassung des Hotels zunächst zur Zahlung einer Pacht während der Phase der Sanierungs- und Umbauarbeiten und im Anschluss daran zur Zahlung einer Fest- und einer Umsatzpacht ("Pachtzins").

6.2. Festpacht:

Die Pächterin verpflichtet sich zur Zahlung einer ergebnisunabhängigen monatlichen Netto-Festpacht ("Festpacht") wie folgt:

Festpacht pro Zimmer = Fixbetrag pro Zimmer – [FF&E-Investition, max EUR 4 Mio / (180 Mo - Zeitraum 01.01.2020 bis Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten) / Zimmeranzahl]

Der Fixbetrag pro Zimmer und pro Monat beträgt

- für den Zeitraum ab dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten bis zum Monatsletzten des 12. vollen Monats nach dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten: EUR 525,00
- für den Zeitraum beginnend mit dem 13. Monat bis zum Ende des 24. Monats nach dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten: EUR 550,00;
- beginnend mit dem 25. Monat nach Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten EUR 575,00;

Die "FF&E-Investition" ist der von der Pächterin nachweislich für die Maßnahmen gemäß Punkt 2.1.4 ausgegebene Betrag ohne USt und nach Abzug aller Skonti und Rabatte. Ausgaben der Pächterin für FF&E, die über den Betrag von EUR 4.000.000 hinausgehen, haben keine Auswirkung auf die Festpacht.

Die Gesamtpacht kann jedoch nicht geringer als für 195 Zimmer sein, auch wenn die Vertragspartner entscheiden sollten, weniger bzw. größere Zimmer zu gestalten. Wenn nach den Renovierungs- und Sanierungsarbeiten mehr Zimmer zur Verfügung stehen, bilden diese die Untergrenze für die restliche Pachtdauer.

Die Pächterin wird der Verpächterin bis 30.6.2021 Rechnung über die von ihr in das Hotel eingebrachte FF&E legen, welche die Verpächterin selbst oder durch befähigte Dritte überprüfen darf. Für Zwecke der Gebührenbemessung gehen die Parteien davon aus, dass die Pächterin den gesamten Betrag für FF&E-Investition ausgeben wird, 205 Zimmer entstehen und die Baufertigstellung am 30.06.2021 erfolgt, sodass der Festpachtzins des ersten Jahres für Gebühreuzwecke vorab mit EUR 1.194.244,44 einschließlich USt eingeschätzt wird.

Ab dem 1.1.2034 entspricht die Festpacht pro Zimmer dem oben angegebenen und ab 1.1.2024 wertgesicherten Fixbetrag pro Zimmer ohne jeglichen Abzug und ist weiterhin gemäß § 8 wertgesichert.

Die Festpacht pro Zimmer ist zuzüglich Umsatzsteuer jeweils im Voraus am 5. Tag eines Monats zur Zahlung fällig.

Die Betriebskosten sind in der Festpacht pro Zimmer nicht enthalten und richten sich nach § 7 dieses Vertrages.

6.3. Umsatzpacht:

6.3.1. Zusätzlich zur Festpacht verpflichtet sich die Pächterin zur Zahlung einer ergebnisabhängigen Umsatzpacht ("Umsatzpacht") an die Verpächterin, die wie folgt berechnet wird:

*6.3.2. Übersteigen 24% des gesamten am Standort Hotel ***3*** erwirtschafteten netto' Umsatzes ["Netto-Gesamtumsatz" pro Geschäftsjahr] die im selben Zeitraum anfallende Festpacht, so erhöht sich der von der Pächterin zu bezahlende Pachtzins um diesen Differenzbetrag.*

6.4. Pachtzins während der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten:

6.4.1. Für den Zeitraum der von der Verpächterin gemäß § 2 vorzunehmenden Sanierungs- und Renovierungsarbeiten bis zum Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten - verpflichtet sich die Pächterin den Hotelbetrieb aufrecht zu erhalten und schuldet einen Pachtzins in Höhe von 84% des erwirtschafteten EBITDA des Hotels ["Bemessungsgrundlage").

Die Berechnung des EBITDA erfolgt gemäß Anlage 7 jedoch mit der Maßgabe, dass der Pachtzins für die Bemessungsgrundlage außer Ansatz bleibt, keine Management Fees angesetzt werden dürfen und - unabhängig von den tatsächlichen Kosten - die übrigen Aufwendungen des Betriebs nicht mehr als 4% über den Werten der Aufwendungen des Hotels im Jahr 2019 liegen dürfen. Für diesen Zeitraum entfällt die Verpflichtung der Pächterin zur Bezahlung der Fest- und Umsatzpacht gemäß § 6 dieses Vertrages.

6.4.2. Die Pächterin verpflichtet sich, beginnend mit Jänner 2020 und bis zum Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten an die Verpächterin monatliche Akontozahlungen auf den Pachtzins in Höhe von EUR 40.000 zzgl USt zu leisten.

...

§ 7 Betriebskosten

7.1 Die Pächterin ist verpflichtet, ab Pachtbeginn sämtliche für das Hotel anfallenden Betriebs- und Nebenkosten zu bezahlen ("Betriebskosten").

...

7.6 Nach Vorliegen der ersten Jahresabrechnung ist der monatlich zu zahlende Akontobetrag, ausgehend vom Gesamtbetrag der nicht direkt vorschreibbaren Kosten des vorausgegangenen Kalenderjahres zu errechnen. Für Zwecke der Gebührenbemessung vereinbaren die Vertragspartner ein anfängliches Akonto in der Höhe von EUR 4.860,00 zzgl USt monatlich, bzw. brutto jährlich EUR 69.984,00.

...

§ 9 Erhaltung, Ersatz und Änderung der Einrichtung und Ausstattung

9.1. Abweichend von § 1096 Abs 1 ABGB vereinbaren die Vertragspartner, dass die Instandhaltung, Instandsetzung und Erneuerungen am Hotel bzw des FF&E jeweils von dem in der Abgrenzungsliste [Anlage 6- „Abgrenzungsliste“) bezeichneten Vertragspartner auf dessen Kosten vorzunehmen sind. Die Abgrenzung zwischen Instandhaltung, Instandsetzung und Erneuerung hat dabei nach folgenden Definitionen zu erfolgen.

- *"Instandhaltung": meint Maßnahmen, die erforderlich sind, um das Hotel in einem vertragsgemäßen Zustand [unter Berücksichtig üblicher Abnutzung] zu halten, Schäden sowie den Folgen von Alterung, Witterung oder Verschleiß vorzubeugen, wie insbesondere die laufende fachgerechte Wartung sowie Inspektion [inklusive Austausch von Verbrauchsmitteln wie z.B. Öl, Akkus, Leuchtmitteln und Verschleißteilen wie z.B. Wartungsfugen]. Die Instandhaltung erfasst auch kleine Reparaturen, dh Reparaturen bis zu einem Maximalbetrag von jeweils EUR 1.500 netto im Einzelfall; der Betrag wird gemäß § 8 wertgesichert. Unter Kosten für kleinere Reparaturen fallen nur Leistungen, die von Dritten erbracht werden; die Geltendmachung von Kosten für eigenes oder outgesourcetes Personal zählt nicht hierzu. Die Wartung umfasst auch alle wiederkehrenden Prüfungen durch Fachkundige oder Prüfsachverständige, wobei die Kosten dafür sowie generell Kosten für Wartungsverträge nicht unter den Begriff Reparaturen fallen. Der jeweils verantwortliche Vertragspartner ist verpflichtet sicherzustellen, dass die Wartungsprotokolle, Berichte und Prüfberichte aufbewahrt werden und während der gesamten Laufzeit dieses Vertrags für den anderen Vertragspartner zugänglich sind. Jährlich zum 30.4. sind diese dem anderen Vertragspartner in elektronische Kopie zu übergeben.*

- *"Instandsetzung": meint die Reparatur von außerhalb von allfälligen Gewährleistungen aufgetretenen Mängeln und Schäden, die über die Instandhaltung hinausgeht.*

- *"Erneuerung": eine solche liegt dann vor und wird notwendig, wenn eine Instandsetzung technisch nicht mehr möglich oder wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn - entweder die voraussichtlichen Reparaturkosten innerhalb eines Zeitraums von 24 aufeinanderfolgenden Monaten 80 % der Neuanschaffungskosten übersteigen, oder in der Vergangenheit bereits Reparaturkosten von zumindest 80 % der Neuanschaffungskosten investiert wurden und die voraussichtlichen Kosten einer neuerlichen Reparatur 25 % der Neuanschaffungskosten übersteigen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, dass Erneuerungen nach Maßgabe des Standards im Zeitpunkt der jeweiligen Erneuerung zu erfolgen haben.*

- *"Schönheitsreparaturen": sind allein der Pächterin obliegende ad-hoc-Maßnahmen im Inneren des Hotels, die aktuell und unvorhersehbar erforderlich sind, um einzelne Schäden und aufgetretene Folgen von Abnutzung und Gebrauch zu beseitigen. Die Schönheitsreparaturen umfassen insbesondere:*

i. das Streichen von kleineren Flächen an Wänden, Decken und Böden sowie gestrichenen Verkleidungen zur Beseitigung von einzelnen schadhafte Stellen;

ii. das teilweise Streichen/Lackieren von Türen zur Beseitigung von einzelnen schadhafte Stellen;

iii. die Feinreinigung oder Austausch von Teilen von Böden zur Beseitigung von einzelnen schadhafte Stellen;

iv. die Wiederherstellung von Teilen von Beschichtungen und Oberflächen, die der Abnutzung unterliegen, zur Beseitigung von einzelnen schadhafte Stellen;

iv. die Herstellung der Dauerhaftigkeit von Fugen zur Beseitigung von einzelnen schadhafte Stellen.

9.2. Die Vertragspartner verpflichten sich, alle sie treffenden Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten sowie Erneuerungen im vereinbarten Umfang gemäß der Abgrenzungsliste auf eigene Kosten vorzunehmen oder eine Durchführung auf eigene Kosten zu veranlassen und dadurch das Hotel in einem guten und mit Gesetz und Verordnungen sowie den Erfordernissen des Standards übereinstimmenden Zustand zu erhalten. Die Regelung in § 2.7 über die Abwicklung von Gewährleistungsansprüchen der Verpächterin gilt sinngemäß auch während der weiteren Pachtdauer. Jeder Vertragspartner übergibt dem anderen laufend die von ihm allenfalls abgeschlossenen Wartungs- und Serviceverträge sowie bei Neuerungen die in § 2.6.3 genannten Unterlagen in Kopie und bestätigt jeweils zum 30.4. eines jeden Jahres, dass die Liste der Verträge vollständig und aktuell ist.

9.3. Im Fall der Nach- bzw. Neubeschaffung von FF&E Gegenständen sind diese von der Pächterin so rechtzeitig zu erwerben, dass weder der laufende Betrieb noch der Ruf des Hotels Schaden nimmt. Dabei ist wohlverstanden, dass das FF&E zumindest nach dem Ablauf der gewöhnlichen Nutzungsdauer neu beschafft werden muss, welche sich aus der von einem der zehn größten österreichischen Wirtschaftsprüfer anerkannten AfA-Tabelle der Pächterin ergibt; sofern nicht der einzelne Gegenstand noch so gut erhalten ist, dass er für den Standard einer 4-Stern-Kategorie angemessen ist; die derzeit anzuwendende AfA-Tabelle ist diesem Vertrag als Anlage ./.9 angefügt. Die Pächterin wird der Verpächterin jährlich Bericht über die Maßnahmen und die Neubeschaffung von FF&E Gegenständen legen. Sollten sich die Vertragspartner nicht über den Bedarf solcher Maßnahmen oder Neubeschaffungen einigen, so entscheidet ein Schiedsman und die §§ 2.1.9 und 2.1.10 gelten sinngemäß.

9.4. Sollten die Vertragspartner ihren sie gemäß Abgrenzungsliste treffenden Verpflichtungen trotz Mahnung innerhalb von sechs Wochen nicht nachkommen, ist der jeweils andere Vertragspartner berechtigt, diese Arbeiten auf Kosten des anderen säumigen Vertragspartners durchführen zu lassen, sofern dadurch nicht Kosten von netto mehr als EUR 100.000 entstehen.

...

§ 12 Bauliche Änderungen

12.1 Die Pächterin ist berechtigt, nach vorheriger schriftlicher Zustimmung der Verpächterin, bauliche und andere Änderungen des Hotels vorzunehmen ["Bauliche Änderungen"]. Die Verpächterin wird ihre Zustimmung nicht ohne wesentlichen Grund verweigern, kann diese jedoch von der Rückbauverpflichtung der Pächterin abhängig machen.

12.4 Bei Beendigung des Bestandverhältnisses kann die Pächterin die Baulichen Änderungen im Hotel belassen, es sei denn, die Verpächterin hat sich bei der Genehmigung der Baulichen Änderungen schriftlich Vorbehalten, einen Rückbau zu verlangen. Die Baulichen Änderungen gehen ohne gesondertes Entgelt bzw. Wertausgleich in das Eigentum der Verpächterin über.

...

§ 13 Versicherungen

13.1. Die Verpächterin wird so früh als vertraglich ohne Nachteile möglich, die bestehenden Versicherungen kündigen, soweit die Parteien nicht einhellig deren Verlängerung wünschen, und eine der Parteien wird die mit der anderen Partei abgestimmte Versicherung abschließen, die zumindest gleichwertigen Versicherungsschutz zu bieten haben, darunter jedenfalls eine "All

Risk" Gebäude Versicherung [Sachversicherung] über den Wiederherstellungswert des Hotels samt Einrichtung und eine Gebäudeeigentümerhaftpflichtversicherung. Die Verpächterin wird ferner eine Pachtausfallsversicherung für die von der Pächterin zu leistenden Pachtzahlungen abschließen, sofern diese nicht bereits mit der "All Risk" Gebäudeversicherung kombiniert ist. Die Prämien für diese Versicherungen werden von der Pächterin im Rahmen der Betriebskosten getragen; die Verpächterin ist Versicherte dieser Polizzen.

13.2. Die Pächterin hat im eigenen Namen und auf eigene Kosten eine ausreichende Betriebshaftpflichtversicherung für den Betrieb des Hotels und eine Betriebsunterbrechungsversicherung [einschließlich Pachtfortzahlung] über 24 Monate abzuschließen.

...

§ 15 Kündigung des Pachtvertrages

15.1. Vorbehaltlich eines allenfalls vereinbarten Kündigungsverzichts kann jeder Vertragspartner diesen Pachtvertrag zum 30. März eines jeden Jahres unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist kündigen. Das gesetzliche Recht der Vertragspartner zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund sowie das der Verpächterin eingeräumte Recht zur Kündigung aus den Gründen des § 30 Abs 2 MRG bleibt unberührt. Die Vertragspartner werden ab dem 30.6.2033 das Gespräch über die Fortsetzung dieses Pachtvertrags suchen. Sollte bis 15.12.2033 keine Einigung darüber erzielt worden sein, steht der Verpächterin ein einmaliges außerordentliches Kündigungsrecht zum 31.12.2034 unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist zu.

15.2. Die Verpächterin ist gemäß § 1118 ABGB und insbesondere dann zur fristlosen Kündigung aus wichtigem Grund berechtigt,

....

15.3. Die Pächterin ist gemäß § 1117 ABGB und insbesondere dann zur fristlosen Kündigung aus wichtigem Grund berechtigt, wenn

- i. das Hotel aus nicht aus der Sphäre der Pächterin stammenden Gründen für den Betrieb des Hotels unbrauchbar geworden ist und die Verpächterin das Hotel trotz schriftlicher Aufforderung durch die Pächterin unter ausdrücklicher Androhung der sonstigen Auflösung des Pachtverhältnisses nicht innerhalb angemessener Frist wieder in einen vertragskonformen Zustand versetzt.*
- ii. die Verpächterin wesentliche Vertragspflichten beharrlich verletzt und trotz zweimaliger schriftlicher Mahnung durch die Pächterin jeweils unter Setzung einer angemessenen, jedenfalls aber zwei Wochen nicht unterschreitenden Frist keine Abhilfe schafft*

...

§ 16 Folgen der Vertragsbeendigung

16.1. Die Pächterin ist verpflichtet, das Hotel [einschließlich aller Schlüssel, Codekarten etc] betriebsbereit, vollständig [inklusive FF&E und OS&E], vertragsgemäß und besenrein an die Verpächterin zurückzugeben, sodass diese - unter Berücksichtigung des Wahlrechts der Verpächterin gemäß diesem Punkt - nahtlos das Hotel weiter selbst oder durch einen Nachnutzer betreiben kann. ... Das gesamte [auch während der Bestanddauer von der Pächterin ausgetauschte] FF&E und OS&E geht bei Rückgabe zum Buchwert des der Rückgabe folgenden

Monatsersten in das Eigentum der Verpächterin über. "Buchwert" ist der niedrigere Wert gemäß [i] der handelsrechtlichen Bilanz der Pächterin und [ii] der dann gültigen AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Gastgewerbe", welche das deutsche Bundesministerium für Finanzen veröffentlicht bzw. eine Nachfolgeregelung oder, sofern verfügbar, dem österreichischen offiziellen Äquivalent. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter gehen zu einem Wert über, der den dafür in zwei Jahren aufgewendeten Nettokosten entspricht, die im jährlichen Durchschnitt der letzten fünf Jahre aufgewendet wurden. Jene Teile des FF&E, deren Abnutzung über das gewöhnliche Ausmaß hinausgehen und/oder die reperaturbedürftig sind und/oder die in einem Zustand sind, welcher dem vertraglich vereinbarten Standard Hotels nicht mehr gerecht wird, sind nach Wahl der Verpächterin entschädigungslos im Hotel zurückzulassen oder von der Pächterin vor der Rückgabe des Hotels aus diesem zu entfernen. Die Pächterin hat sämtliche ihr nach den Bestimmungen dieses Vertrags obliegenden Instandhaltungs-, Instandsetzungs-, Erneuerungsarbeiten sowie Schönheitsreparaturen durchzuführen, die bis zu diesem Zeitpunkt fällig oder erforderlich geworden sind.

...

16.4. Die Anwendung des § 1097 2. Satz ABGB wird zur Gänze ausgeschlossen und die Pächterin verzichtet auf das Recht, irgendeinen über den hier vereinbarten hinausgehenden Ersatz für Aufwendungen oder Investitionen oder Goodwill zu verlangen.

...

Anlagen:

Anlage ./1 Gebäude- und Lageplan

Anlage ./2 Ausstattungs- und Inventarliste

Anlage ./3 Sanierungs- und Renovierungsmaßnahmen

Anlage ./4 Zu bemusternde Gegenstände

Anlage ./5 Betriebsanlage-Antrag

Anlage ./6 Abgrenzungsliste

Anlage ./7 Reporting der Pächterin

Anlage ./8 Muster Konzerngarantie

Anlage ./9 AfA-Tabelle“

Die Anlage ./2 enthält eine Anlagenbestandsliste des Hotels per 31.07.2019 und werden darin die Anschaffungskosten, die kumulierte Afa und der Buchwert der einzelnen Wirtschaftsgüter angegeben.

Die Anlage ./9 enthält ein Kontierungshandbuch zum Anlagevermögen und wird für die aufgelisteten Wirtschaftsgüter die Nutzungsdauer mit einer Bandbreite von 3 Jahren bis zu 33,3 Jahren angegeben.

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 Vertragsurkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Wirksamkeit des Bescheides und der BVE – Zulässigkeit der Beschwerde

Gemäß § 83 Abs 1 BAO können sich die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich gemäß Abs 2 nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 83 Abs 2 von Amts wegen zu veranlassen.

Ausnahmen vom Grundsatz, wonach sich der Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen hat, bestehen für bestimmte Berufsgruppen wie zB Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder.

§ 8 Abs. 1 letzter Satz Rechtsanwaltsordnung) lautet:

"Vor allen Gerichten und Behörden ersetzt die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis."

Ausreichend ist auf einer Eingabe etwa der Vermerk "Vollmacht erteilt" oder "Vollmacht ausgewiesen". Die Worte "Namens und auftrags meiner Mandantschaft" genügen (Ritz, BAO⁶, § 83 Tz 10 mit Hinweis auf VwGH 28.6.2011, 2001/16/0060).

Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 9 ZustG Tz 19).

Eine allgemeine Vollmacht umfasst nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Zustellungsbevollmächtigung (Ritz, a.a.O., § 9 ZustellG, Tz 20 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich ein Vertreter auf die

ihm erteilte Vollmacht beruft (Ritz, a.a.O., § 9 ZustellG, Tz 21 mit Hinweis auf VwGH 3.7.2009, 2008/17/0154).

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit a BAO bei schriftlichen Erledigungen abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen, soweit in der BAO - für den Beschwerdefall unerheblich - nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 ZustG, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

§ 103 BAO bestimmt Folgendes:

„(1) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorladungen (§ 91) dem Vorgeladenen zuzustellen. Im Einhebungsverfahren ergehende Erledigungen können aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens, trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung wirksam dem Vollmachtgeber unmittelbar zugestellt werden.

(2) Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber unwirksam, wenn sie a) ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder b) ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebahrung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird.

(3) Ungeachtet einer Zustellungsbevollmächtigung sind Vorabinformationen betreffend die Entrichtung von Abgaben im Wege der Einziehung (§ 211 Abs. 1 Z 2) dem Vollmachtgeber zuzustellen.“

Der von der ***2*** Rechtsanwälte GmbH & Co KG für die Bf. eingebrachte Schriftsatz, mit dem der gegenständliche Bestandvertrag beim FA angezeigt wurde, enthält einen Hinweis auf die ausgewiesene Vollmacht und betrifft zweifellos das gegenständliche Gebührenverfahren, wurde doch damit das Verfahren eingeleitet. Dem Schriftsatz ist keine Einschränkung auf nur bestimmte Erledigungen zu entnehmen und lag daher ab dem Zeitpunkt des Einlangens des

Schriftsatzes beim Finanzamt (nach dem Eingangsstempel war das am 4. Februar 2021) eine wirksame Zustellungsbevollmächtigung der einschreitenden Vertreterin vor.

Demzufolge wäre der Bescheid an die ausgewiesene Vertreterin zuzustellen gewesen.

Eine Adressierung und Zustellung einer Erledigung an den Vollmachtgeber, obwohl eine aufrechte Zustellvollmacht besteht, hat die Wirkung, dass die Zustellung rechtsunwirksam ist (vgl. VwGH 01.07.2008, 2007/16/0032).

Eine Sanierung ist nach § 9 Abs. 3 zweiter Satz Zustellgesetz möglich, wenn das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zukommt. Ein tatsächliches Zukommen setzt voraus, dass der Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstückes gelangt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstückes z.B. durch Übermittlung einer Ablichtung etwa per Fax oder E-Mail (vgl. Ritz, BAO⁶, ZustG § 7 Tz 7, und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Unterlaufen im Verfahren der Zustellung Mängel, so gilt gemäß den §§ 7 und 9 ZustG die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Empfänger (Zustellungsbevollmächtigten) tatsächlich zukommt. Ein tatsächliches Zukommen setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der vom Gesetz vorgesehene Empfänger tatsächlich in den Besitz des zuzustellenden Schriftstücks kommt. Nicht ausreichend ist die bloße Kenntnisnahme des Inhaltes des Schriftstücks beispielsweise durch Übermittlung einer Ablichtung oder durch Akteneinsicht. Wenn die Kenntnisnahme des Schriftstücks (ohne tatsächliches Zukommen) nicht genügt, dann saniert auch der Umstand, dass ein Rechtsmittel gegen das Schriftstück eingebracht wird, die fehlende Zustellung nicht (vgl. etwa VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011; sowie im Ergebnis bereits VwGH 18.11.2015, Ra 2015/17/0026). Die BAO enthält in Verbindung mit dem ZustG Regelungen über die Heilung von Zustellmängeln; eine "Heilung durch Einlassung" kennen diese Bestimmungen nicht (vgl. VwGH 09.04.2020, Ro 2020/16/0004 unter Hinweis auf VwGH 20.11.2019, Fr 2018/15/0011).

Wie die Bf. mit dem Schriftsatz vom 26.4.2022 dem BFG mitteilte, hat sie die an sie adressierten und ihr mittels Post übermittelten Erledigungen (Bescheid vom 6.4.2021 und Beschwerdeverentscheidung vom 4.10.2021) der ausgewiesenen Rechtsvertreterin im Original weitergeleitet. Da die Erledigungen der ausgewiesenen Rechtsvertreterin im Original zugegangen sind, wurde der Zustellmangel geheilt und sind sowohl der Bescheid als auch die – zwingende – Beschwerdeverentscheidung wirksam geworden.

Die Beschwerde ist daher zulässig und ist vom BFG eine Sacheinstscheidung zu treffen.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG** unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit

und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

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

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG** sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Gemäß **§ 17 Abs. 1 GebG 1957** 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 auf Grund des **§ 17 Abs. 2 GebG 1957** bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist gemäß **§ 19 Abs. 1 GebG** die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühr für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

Ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist gemäß **§ 22 GebG** (BGBl. I 2006/121 ab 25.7.2006) die Gebühr nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.

Gemäß **§ 26 GebG** gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist (BGBl. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBl. Nr. 116/1957, Z 2; BGBl. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.).

Gemäß **§ 17 Abs. 3 BewG 1955** ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

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

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der gegenständliche Vertrag als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zu qualifizieren ist.

Ebenso unstrittig ist, dass es sich um einen Vertrag auf unbestimmte Dauer handelt, da nur die Verpächterin einen Kündigungsverzicht (bis zum 31.12.2034) abgegeben hat, der Vertrag von der Pächterin aber ohne Angabe von Gründen jährlich gekündigt werden kann.

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

Gestaffelter Mindestmietzins – umsatzabhängiger Mietzins

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einiger Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem gemäß § 26 als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Mietwert auszugehen ist (vgl. ua. VwGH 18.04.1997, 97/16/0079; VwGH 16.3.1987, 85/15/0246; VwGH 19.6.1989, 88/15/0109).

Bei schwankenden oder ungewissen Leistungen ist hingegen nach der ständigen Rechtsprechung unter Berücksichtigung des § 26 GebG gemäß § 17 Abs. 3 BewG 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 erst nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse). Dieser durchschnittliche Jahreswert ist vom FA im Ermittlungsverfahren zu erforschen und wenn notwendig zu schätzen. Im Gesetz ist nicht geregelt, welche Anzahl von Jahren für die Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist (zB VwGH 16.6.1965, 2368/64, 29.4.1985, VwGH 84/15/0184, 4.7.1990, VwGH 89/15/0140, 29.1.1997, VwGH 96/16/0084).

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

Da nach § 17 Abs. 3 BewG zukünftige Leistungen zugrunde zu legen sind, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe ua. vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Diese Verfahrensbestimmung bezweckt nichts anderes, als einen dem Grunde nach entstandenen Abgabenanspruch realisieren zu können, wenn der zweifelsfreien Klärung der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgehen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Es muss sich um eine vorübergehende Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist.

Bei einer umsatzabhängigen Pacht ist daher vorläufig der Mindestmietzins anzusetzen (vgl. ua BFG 03.03.2022, RV/7101679/2019).

Auch hier wurde ein (gestaffelter) Mindestpachtzins und zusätzlich ein (bei Übersteigen gewisser Kriterien) umsatzabhängiger Pachtzins vereinbart. Die Gebühr wird somit endgültig unter Einbeziehung des umsatzabhängigen Pachtzinses zu bemessen sein. Anhand tatsächlicher Umsätze kann die Bemessungsgrundlage derzeit aber noch nicht ermittelt werden, da der Beobachtungszeitraum noch zu kurz ist und die Umsätze der beiden letzten Jahre gerade bei einem Hotel pandemiebedingt nicht als repräsentativ angesehen werden können. Zudem ist laut homepage das Hotel derzeit auf Grund von Renovierungsarbeiten bis

auf weiteres geschlossen. Die Bemessungsgrundlage hängt somit von Umsätzen aus in der Zukunft liegenden Jahren ab und ist daher derzeit noch ungewiss. Die für eine vorläufige Abgabefestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO normierte Voraussetzung einer im Tatsachenbereich liegenden vorläufigen Ungewissheit ist daher erfüllt.

Hinsichtlich der vorläufig anzusetzenden Mindestpacht besteht hier lediglich die Besonderheit, dass für den Mindestpachtzins („Festpacht“) eine zeitliche Staffelung vereinbart wurde. Im Gegensatz zur Umsatzpacht ist der gestaffelte Festpachtzins aber der Höhe nach nicht ungewiss. Nach § 6.2 beträgt die Festpacht ab dem 1.1.2034 € 575,00 pro Zimmer und ist ab diesem Zeitpunkt ausdrücklich jeglicher Abzug ausgeschlossen. Ab dem 1.1.2034 hat somit die Höhe der Investitionskosten keinen Einfluss mehr auf die Höhe der Mindestpacht. Da gemäß § 26 GebG betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind, ist bereits ab Vertragsabschluss von diesem ab 1.1.2034 mindestens zu leistenden Pachtzins auszugehen. Es liegt hinsichtlich der Festpacht keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor, steht doch durch die Angabe konkreter (zeitlich gestaffelter) Beträge in der Vertragsurkunde die Höhe des monatlichen Mindestpachtzinses von vorneherein fest.

Für die geplanten 205 Zimmer beträgt ab 1.1.2034 zu zahlende monatliche Mindestpacht inklusive USt € 141.450,00 (€ 575,00 x 205, ergibt € 117.875,00 zuzüglich 20% USt) und wurde dieser Betrag vom FA zu Recht für die Ermittlung der vorläufigen Bemessungsgrundlage herangezogen.

Zusätzlich hat sich die Bf. auch noch zur Tragung von Betriebskosten, zum Abschluss bestimmter Versicherungen etc verpflichtet. Auch die durchschnittliche Höhe dieser wiederkehrenden Nebenkosten ist derzeit noch nicht feststellbar, da gerade bei einem Hotel pandemiebedingt die beiden letzten Jahre noch nicht genug Aussagekraft bieten und das Hotel derzeit wegen Renovierungsarbeiten geschlossen ist. Vom FA wurde für die vorläufige Gebührenbemessung daher zu Recht der im Vertrag angegebene Acontobetrag von € 5.832,00 inklusive USt angesetzt.

Auf Grund der unbestimmten Dauer sind die wiederkehrenden Leistungen von insgesamt monatlich € 147.2820,00 mit dem 36-fachen Monatswert anzusetzen und ergibt sich ein - vorläufiger - kapitalisierter Betrag aus den wiederkehrenden Leistungen iHv € 5.302.152,00.

Einbeziehung der Investitionskosten in die Bemessungsgrundlage

Zu den Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu erlangen, zählt etwa auch der Wert vom Bestandnehmer vorzunehmender baulicher Veränderungen oder Erhaltungsmaßnahmen, wenn die mit der Bestandsache fest verbundenen Investitionen unmittelbar in das Eigentum des Vermieters übergehen (vgl. VwGH 20.8.1996, 93/16/0097). Dies trifft im Fall einer

vertraglichen Verpflichtung zu bestimmten Investitionen zu (vgl. VwGH (verstärkter Senat) 8.2.1973, 622/71, VwSlg. 4491 F).

Zum Bestandentgelt gehören auch Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer für das Bestandsobjekt verpflichtet hat und die entweder gleich bei ihrer Ausführung oder später bei Lösung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Bestandgebers fallen oder darin ohne Ersatzleistung an den Bestandnehmer verbleiben, wie z.B. Errichtungen baulicher Art, auch Neu-, Um- und Zubauten. Die auf Grund des Bestandvertrages zu tätigen Investitionen sind Teil des Preises, der für die Überlassung des Gebrauchs des Bestandsobjektes zu leisten ist (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 91 zu § 33 TP 5 GebG).

Weil es grundsätzlich zu den Pflichten des Bestandgebers gehört, dem Bestandnehmer die Sache in jenem Zustande zu übergeben, der den ordentlichen Gebrauch erlaubt, gehören insbesondere Aufwendungen eigener Mittel des Bestandnehmers, mit denen ein geeigneter Bestandgegenstand entschädigungslos erst geschaffen bzw. ein gebrauchsfähiger Zustand hergestellt wird, zum "Preis" (vgl. VwGH vom 22.2.1968, 1176/67 und VwGH vom 20.8.1996, 93/16/0097).

Der wirtschaftliche Zusammenhang und die Verpflichtung – und nicht bloß Berechtigung – der Pächterin zur Tragung der Investitionskosten iHv € 4.000.000,00 ergibt sich deutlich nicht bloß aus Vertragspunkt 2.1.4, sondern auch aus Punkt 2.8, der die Verpächterin für den Fall, dass die Sanierungs- und Renovierungsarbeiten der Pächterin nicht bis spätestens 31.12.2023 zur Gänze abgeschlossen sind, berechtigt anstelle des Pachtzinses gemäß § 6.4 den Pachtzins gemäß § 6.2 und § 6.3 ohne Berücksichtigung des FF&E-Investition zu verrechnen.

Einmalige Leistungen, die bei unbestimmter Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG e contrario mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen nur dann vor, wenn nach den Vereinbarungen - unabhängig von der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses - keine Erstattung erfolgen soll. Ein wie auch immer bezeichneter Einmalbetrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar ist, ist in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055).

Einmalige Leistungen, die bei unbestimmter Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG e contrario mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen nur dann vor, wenn nach den Vereinbarungen keine Erstattung erfolgen soll (VwGH 14.11.1996, 95/16/0278). Eine einmalige Leistung liegt aber nicht nur vor, wenn die Rückerstattung einer – vorweg erbrachten – Leistung vereinbarungsgemäß unterbleibt, sondern auch dann, wenn bei vorzeitiger Beendigung (wegen der vorzeitigen Beendigung) vom Mieter eine Leistung zu erbringen ist (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/16/0050, ÖStZB 1995, 528). Hier kann nach dem VwGHErk 29.1.1997, 97/16/0001, ÖStZB 1998, 48, die Leistungspflicht des Mieters auch dann gebührenrechtlich beachtlich sein, wenn der Vermieter (diese Leistungspflicht des Mieters

auslösend) die vorzeitige Beendigung erklärt. Eine (direkte) Proportion zur Vertragsdauer nimmt aber auch hier den Charakter einer Einmalleistung (Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 5 Rz 14a).

Der von der Bf. in der Beschwerde angesetzte Wert von einem Zehntel der Investitionskosten pro Jahr findet im Urkundeninhalt keine Deckung. Der Vertrag enthält weder eine Bestimmung, aus der sich eine aliquote Verrechnung der Investitionskosten für einen Zeitraum von 10 Jahren ergäbe, noch ist ersichtlich, dass bei einer Auflösung des Vertrages ein Rückforderungsanspruch besteht, der davon abhängig ist, wie lange das Bestandverhältnis bereits gedauert hat.

Punkt 6.2 sieht zwar eine aliquote Anrechnung des Maximalbetrages von € 4.000.000,00 auf den - gestaffelten (siehe dazu oben) Festpachtzins ab Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten (bei Vertragsabschluss gingen die Vertragsparteien von einem Abschluss am 30.6.2021 aus) bis inklusive Dezember 2033 vor. Ab 1.1.2034 (das ist 12,5 Jahre nach dem voraussichtlichen Ende der Renovierungsarbeiten am 30.6.2021) haben die Investitionskosten jedoch keine Auswirkung mehr auf die Höhe des Festpachtzinses.

Für die monatliche Anrechnung für einen Zeitraum von 12,5 Jahren wurde eine Aufteilung der Investitionskosten auf 180 Monaten (ds 15 Jahre) abzüglich der Anzahl der Monate, der seit dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten bereits vergangen ist, auf den Festpachtzins je Zimmer vereinbart. Bei einer Auflösung des Vertrages zum Beispiel nach einem Zeitraum von 10 Jahren fehlt der Bf. nach dem Urkundeninhalt die Möglichkeit sämtliche Investitionskosten mit der Fixzinspacht zu verrechnen. § 16.1. des Pachtvertrages begründet keinen Rückforderungsanspruch für jene Investitionskosten, für die noch keine Anrechnung auf den Fixzins erfolgt ist. § 16.1 sieht lediglich vor, dass das gesamte FF&E und OS&E (auch das während der Bestandsdauer von der Pächterin ausgetauschte) bei Rückgabe zum Buchwert in das Eigentum der Verpächterin übergeht. Die Anlage ./.9 des Pachtvertrages zeigt, dass die Nutzungsdauer der aufgelisteten Wirtschaftsgüter eine Schwankungsbreite von 3 Jahren bis zu 33,3 Jahren aufweisen und ist somit auch daraus keine zeitliche Komponente für ein proportionales Verhältnis zur Vertragsdauer ableitbar. Überdies sieht § 16.1 vor, dass die Pächterin sämtliche ihr nach den Bestimmungen dieses Vertrags obliegenden Instandhaltungs-, Instandsetzungs-, Erneuerungsarbeiten sowie Schönheitsreparaturen durchzuführen hat, die bis zu diesem Zeitpunkt fällig oder erforderlich geworden sind.

Die Einbeziehung der Investitionskosten in die Bemessungsgrundlage ohne Aliquotierung ist daher zu Recht erfolgt.

Wie vom FA im Vorlagebericht zu Recht ausgeführt wurde, wären die Investitionskosten mit dem Bruttobetrag iHv 4.800.000,00 zu berücksichtigen und nicht bloß wie im angefochtenen Bescheid mit dem Nettobetrag iHv € 4.000.000,00. Die bisher vom FA für die vorläufige Festsetzung der Gebühr angesetzte Bemessungsgrundlage von insgesamt € 9.302.152,00 ist

daher um den sich aus den Investitionskosten ergebenden Umsatzsteuerbetrag iHv € 800.000,00 zu erhöhen und ergibt sich dadurch eine – vorläufige – Bemessungsgrundlage iHv € 10.102.152,00.

Bemerkt wird, dass nach Punkt 2.1.6 die Beauftragung eines gemeinsamen Projektkoordinators vorgesehen wurde und sich die Bf. verpflichtete, die Hälfte der Kosten zu übernehmen. Nach Ansicht des BFG stellt auch diese Kostenübernahme eine einmalige Leistung dar, die in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen ist. Da nach der Recherche im Internet das Hotel derzeit noch wegen der Renovierungsarbeiten geschlossen ist, wird davon ausgegangen, dass die Kosten des Projektkoordinators noch nicht feststellbar sind und werden diese Kosten vom Finanzamt vor Erlassung des endgültigen Bescheides zu ermitteln sein.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der angefochtene Bescheid ist daher hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf € 10.102.152,00 und der sich unter Anwendung eines Steuersatzes von 1% ergebende Gebührenbetrag auf € 101.021,52 abzuändern.

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.

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011).

Die Beurteilung des gestaffelten Festpachtzinses konnte nach den Kriterien der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH erfolgen. Durch eine Vielzahl von Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ist weiters geklärt, dass ein wie immer bezeichneter Einmalbetrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar ist, mit dem vollen Betrag in die Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG einzubeziehen ist (vgl. ua VwGH

29.1.2009, 2008/16/0055 mit weiteren Nachweisen). Ob im Einzelfall eine aliquote, von der tatsächlichen Bestanddauer abhängige Rückzahlung des Einmalbetrages vereinbart wurde oder nicht, ist eine Tatfrage.

Wien, am 9. Mai 2022