

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***BfI***, ***BfI-Adr*** vertreten durch Mag. Dimitar Angelov Anadoliyski, Nibelungengasse 13/1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 5. Juli 2017 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6. Juni 2017 betreffend Gebühren zu ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Rechtsgebühr wird festgesetzt mit € **143.708,06**
(1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 14.370.805,90).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€26.201,11) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gebührenanzeige vom 8.9.2016 – Bestandvertrag vom 8.9.2016

Am 8.9.2016 zeigte die ***VERMIETERIN*** dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) einen am 8.9.2016 von ihr als Vermieterin und der ***BfI*** (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Mieterin abgeschlossenen Bestandvertrag an. Dazu wurde angemerkt, dass eine Selbstberechnung nicht möglich sei, weil es sich um ein atypisches Rechtsgeschäft handle und außerdem Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen.

Vorläufiger Bescheid vom 6.6.2017

Mit Bescheid vom 6.6.2017 setzte das FA die Gebühr vorläufig mit € **117.506,95** ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 11.750.695,44 gegenüber der Bf. fest.

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.

Zeildauer 9/2016 - 8/2036
 € 90.124,80 Mindestbestandzins f. 4 Monate 9/16 - 12/16
 € 337.968,-- Mindestbestandzins f. 1/17 - 12/17
 € 405.561,60 Mindestbestandzins f. 1/18 - 12/18
 € 7.942.248,-- Mindestbestandzins ab 1/19 bis Ende
 € 2.129.198,40 Betriebskosten inkl. USt für gesamte Laufzeit
 € 237.252,24 Verwaltungskosten inkl. USt für gesamte Laufzeit
 € 608.342,40 Werbekosten inkl. USt für gesamte Laufzeit

 € 11.750.695,44 Bemessungsgrundlage

Beschwerde

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben und ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat gestellt. Die Beschwerde richtet sich gegen die Annahme einer bestimmten Dauer des Bestandverhältnisses.

Nach Zitierung der Judikatur des VwGH führte die Bf. aus, dass die Vereinbarung sämtlicher Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten darstelle, weswegen von einem Vertrag auf unbestimmte Zeit auszugehen sei.

Beantragt wurde die Festsetzung der Gebühr mit € 16.674,20 ausgehend vom Dreifachen des Jahreswertes der vertraglich geschuldeten wiederkehrenden Leistungen.

Beschwerdevorentscheidung

Die Beschwerde wurde mit BVE vom 17.8.2017 als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung lautet wie folgt:

Der Vertrag wurde auf eine bestimmte Dauer abgeschlossen. Die vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten sind nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses gegeben ist. Die Vermieterin hat die Möglichkeit, den Vertrag aus allen erdenklichen im § 30 Abs. 2 MRG genannten Gründen aufzulösen. Damit sind aber nicht alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart.

Unter den Begriff "Erdenklich" ist zu verstehen : was überhaupt denkbar, irgendwie möglich ist, im Bereich des Möglichen ist.

Auf Grund der Verwendung des Mietgegenstandes als Geschäftslokal bleiben nur wenige denkbare mögliche Kündigungsgründe, die zur vorzeitigen Auflösung führen können, übrig. § 30 Abs. 2 Z 5,6,8 und 16 MRG beziehen sich auf Wohnungen und kommen im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

Ebenso scheiden Z 2,10,11,12,15 aus. Die verbleibenden Gründe setzen ein Fehlverhalten des Mieters voraus. Der Vermieter hat daher kein uneingeschränktes Kündigungsrecht.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag führte die Bf. ua ergänzend aus, der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung trotz der Erkenntnis aufrechterhalten habe, dass ein Bestandgeber auf erhebliche Schwierigkeiten bei der Geltendmachung von Kündigungsgründen gemäß § 30 Abs. 2 MRG stoßen könnte. So vergleiche der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung vom 17.09.1990, 90/15/0034 die Vereinbarung eines Präsentationsrechtes zu Gunsten eines Mieters mit der Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG und komme zum Schluss, dass unter Bedachtnahme auf die Schwierigkeiten, die bekanntermaßen ein aufkündigender Vermieter bei der erfolgreichen Durchsetzung seines Anliegens hat, die Vereinbarung des Präsentationsrechtes arg. a maiori ad minus dazu führt, dass ein Vertrag von ungewisser Dauer vorliegt.

Die Auffassung der belangten Behörde richte sich nach den letzten Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes, die jedoch mit der bisherigen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vereinbar sei (vgl. dazu Cupal/Patloch/Petrikovics, Unbestimmte Vertragsdauer bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe gem § 30 Abs 2 MRG, Immolex 2016, 221; Michaela Petritz-Klar, Ein gebührenrechtlicher Dauerbrenner: Bestimmte vs unbestimmte Dauer von Beistandsverträge, taxlex 2017, 88).

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 2.11.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab darin noch eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht

und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102).

Nach § 7 des Vertrages wird das Bestandverhältnis auf bestimmte Dauer abgeschlossen und kann der Bestandgeber aus den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG den Vertrag aufkündigen.

Auch wenn dem Bestandgeber im Vertragspunkt § 7 eine jederzeitige Kündigung aus den im § 30 Abs. 2 MRG angeführten wichtigen Gründe eingeräumt wird, sind mit dieser Bestimmung nicht alle Gründe des § 30 Abs. 2 MRG als Kündigungsmöglichkeit vereinbart worden.

Die einzelfallbezogene Prüfung der Kündigungsmöglichkeiten an Hand des § 30 MRG nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung hat der VwGH in seinem Beschluss vom 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, bejaht.

§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG beziehen sich auf Wohnungen und kommen im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Ebenso scheiden die Z 2, 10, 12, 14 und 15 auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes von vornherein aus. Die verbleibenden Gründe setzen ein Fehlverhalten der Mieterin voraus.

Im § 8 des Vertrages wird für den Bestandgeber die Auflösung aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung vereinbart. Auch diese Gründe setzten ein Fehlverhalten des Bestandnehmers voraus („Als wichtiger Grund gilt insbesondere, wenn der Bestandnehmer....) und decken sich zum Teil mit den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG.

Betrachtet man die vorliegenden Kündigungsgründe der Verpächterin, so ist festzustellen, dass diese nicht im Belieben der Verpächterin stehen, sondern ausschließlich in der Person der Pächterin liegende Umstände beinhalten, die dem Einfluss der Verpächterin entzogen sind. Sie sind daher sachlich auf das Verhalten der Pächterin eingeschränkt und von ihrer Gewichtung nicht so bedeutend, dass sie dem erklärten Willen der Vertragsparteien, die Bestandzeit ausdrücklich erst zu einem bestimmten Zeitpunkt enden zu lassen, entgegenstehen. Überdies haftet der Pächter im Falle der Beendigung des Pachtvertrages gemäß Punkt § 8, Punkt 3 für den Ausfall aller vertraglichen Leistungen während der vereinbarten Dauer des Pachtverhältnisses.

Die im gegenständlichen Bestandvertrag vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten sind nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Bestandverhältnisses gegeben ist, sodass die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien an die im Vertrag vereinbarte bestimmte Dauer nicht aufgehoben werden kann.“

Nachreichung des Finanzamtes – Bekanntgabe endgültige Bemessungsgrundlage

Am 7.7.2022 übermittelte das FA dem BFG die sog. „Bekanntgabe endgültige Bemessungsgrundlage“ und teilte dazu mit, dass es die Bf. mittels Vorhalt vom 04.02.2021 um Bekanntgabe des tatsächlich bezahlten Pachtentgelts inkl. Umsatzpacht, Entgelt für das Lager sowie der Betriebs-, Verwaltungs- u. Werbekosten jeweils zuzüglich USt., von Beginn (1.9.2016) bis 31.12.2020 ersucht habe. Weiters sei ersucht worden, die Jahresprämie der gem. Pkt. 25 des Vertrages abzuschließenden Betriebshaftpflichtversicherung sowie die laut § 33 des

Vertrages übernommenen Kosten für die Ausführung der Glasanlage und der Schiebetür bekanntzugeben.

Sämtliche Kosten seien mit Vorhaltsbeantwortungen vom 18.3. bzw. vom 4.8.2021 bekanntgegeben worden.

Auf Grund der Vorhaltsbeantwortungen ergäbe sich aus Sicht des Finanzamtes folgende endgültige Bemessungsgrundlage:

€ 170.727,56	Miete + BK 2016 lt Vorhaltsbeantwortung
€ 517.361,80	Miete + BK 2017 lt Vorhaltsbeantwortung
€ 604.159,16	Miete + BK 2018 lt Vorhaltsbeantwortung
€ 744.623,95	Miete + BK 2019 lt Vorhaltsbeantwortung
€ 737.375,57	Miete + BK 2020 lt Vorhaltsbeantwortung
€ 10.126.996,72	Miete + BK ab 2021 bis Ende (€ 61.749,98 x 164 Monate)
€ 92.337,84	durchschn. Werbekosten lt Vorhaltsbeantwortung für gesamte Laufzeit
€ 1.162.987,20	durchschn. Stromkosten lt Vorhaltsbeantwortung für gesamte Laufzeit
€ 82.062,72	Versicherung für gesamte Laufzeit
€ 132.173,38	einmalige Leistung für Glasbauarbeiten lt Vorhaltsbeantwortung
<u>€ 14.370.805,90</u>	<u>Bemessungsgrundlage</u>

Die durchschnittliche Miete + Betriebskosten ab 2021 bis zum Ende errechne sich als Durchschnitt der Miete + BK der Jahre 2019 - 2020 (€ 1.481.999,52 durch 24 Monate).

Der einmalige Betrag für Glasbauarbeiten ergäbe sich aus der Schlussrechnung der Konzept Einrichtungen GmbH aus folgenden Positionen:

[...]

Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062-1

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1005-1 zum Stichtag 10.1.2022 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062-1 zur Erledigung zugewiesen.

Beweisaufnahme durch das BFG

Die Berichterstatterin nahm zunächst Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich dadurch der oben dargestellte Verfahrensablauf sowie der im Folgenden dargestellte unstrittige Sachverhalt.

Vorhalt zur Wahrung des Parteienghörs

Mit Vorhalt vom 27.01.2023, dem rechtsfreundlichen Vertreter der Bf. zugestellt am 13.2.2023, übermittelte das BFG der Bf. die „Bekanntgabe der endgültigen Bmessungsgrundlage“ des Finanzamtes vom 7.7.2022 und wurde dazu mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage nach der Aktenlage für die Berichterstatterin zum damaligen Zeitpunkt darstellte.

Für die Abgabe einer allfälligen Stellungnahme oder eine Modifizierung der Anträge wurde eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eingeräumt.

Mit Email vom 10.3.2023 ersuchte die Bf. die Frist für die Übermittlung der Stellungnahme bzw. für die Abänderung der bisherigen Anträge bis zum 31.03.2023 zu erstrecken.

Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den Senat

Mit Telefax vom 8.5.2023 nahm die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück. Eine Stellungnahme zum Vorhalt wurde nicht abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 8.9.2016 haben die ***VERMIETERIN*** als Vermieterin und die Bf. als Mieterin durch Unterzeichnung der Vertragsurkunde einen Bestandvertrag über drei Geschäftslokale (***)...(***) im Gesamtausmaß von rund 2.323 m² sowie über eine Lagerfläche im Ausmaß von rund 24 m² im Einkaufszentrum „***1***y“ in ***2*** abgeschlossen.

Der Vertrag enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:
[...]

§ 7 lautet wie folgt:

§ 7

Bestandnahmezeit

1. Das Bestandsverhältnis beginnt mit dem Tag der Übergabe des Bestandgegenstandes gemäß § 5 dieses Bestandsvertrages.
2. Das Bestandsverhältnis wird auf bestimmte Zeit abgeschlossen und endet durch Zeitablauf am 31.08.2036, ohne dass es einer Kündigung bedarf.
3. Der Bestandgeber ist während der Vertragsdauer berechtigt, den Vertrag aus den Gründen gemäß § 30 Abs 2 MRG unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Monatsletzten aufzukündigen. Die Vertragsparteien halten fest, dass durch die vorstehende Vereinbarung der Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs 2 MRG keine Anwendbarkeit der übrigen Bestimmungen des MRG vereinbart wird.
4. Darüber hinaus kann das Bestandsverhältnis während der vereinbarten Vertragsdauer nur aus wichtigem Grund gemäß § 8 dieses Bestandsvertrages seitens des Bestandgebers aufgelöst werden.

§ 8 regelt die Auflösung aus wichtigem Grund wie folgt

[...]

- h) dem zur Überprüfung des Umsatzbestandszinses vom Bestandgeber namhaft gemachten Wirtschaftstreuhänder Einsicht in die Unterlagen verwehrt oder dem Bestandgeber getätigte Umsätze trotz schriftlicher Mahnung unter Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen nicht oder vorsätzlich oder grob fahrlässig falsch meldet;
- i) seiner Betriebspflicht nicht nachkommt, insbesondere die in Bestand genommenen Räumlichkeiten während der vom Bestandgeber einheitlich angeordneten Öffnungszeiten für Gastronomie-, Freizeit- und Unterhaltungsbetriebe der PlusCity (wie in § 21 näher definiert) ganz oder teilweise geschlossen hält;
- j) sich die Vermögensverhältnisse des Bestandnehmers schwerwiegend nachteilig verändern, insbesondere über das Vermögen des Bestandnehmers ein Ausgleichs- oder Konkursverfahren eingeleitet wird oder dessen Eröffnung mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird oder eine Einzelexécution gegen den

Bestandnehmer erfolglos verläuft. Diese Auflösungsgründe bestehen jeweils unabhängig davon, ob ein Zahlungsrückstand besteht oder nicht und unbeschadet, ob der Insolvenzverwalter einen Weiterbetrieb anstrebt oder nicht;

- k) die Bestimmungen gemäß § 22 Ziff. 2 (Exklusivitätsklausel) entweder selbst verletzt oder die Erklärung Beilage C des Franchisegebers nicht beibringt;

Jeder dieser angeführten Gründe stellt für sich alleine jedenfalls einen wichtigen Grund zur vorzeitigen Vertragsauflösung durch den Bestandgeber dar.

2. Dem Verhalten des Bestandnehmers ist insbesondere auch das Verhalten seiner Kunden und Mitarbeiter und gleichzuhalten.

Das Verhalten der Kunden ist dann dem Bestandnehmer zurechenbar, wenn dieses sich im Einflussbereich des Bestandnehmers (Bestandgegenstand sowie Mallfläche in unmittelbarer Nähe des Eingangsbereichs) ereignet, das Verhalten des Kunden vom Bestandgeber oder seinen Mitarbeitern veranlasst wurde oder wenn für den Bestandnehmer oder seine Mitarbeiter auf Grund des Verhaltens des Kunden im Einflussbereich des Bestandnehmers bereits erkennbar ist, dass der Kunde mit hoher Wahrscheinlichkeit nach Verlassen des Bestandgegenstands (etwa auf Grund einer Alkoholisierung oder aggressiven Verhaltens) ein schädigendes Verhalten setzen wird, und der Bestandnehmer sowie seine Mitarbeiter nicht sofort alle zumutbaren Möglichkeiten, wie insbesondere die Erteilung entsprechender Weisungen oder die Benachrichtigung des Sicherheitsdiensts der PlusCity, ergreifen, um Abhilfe zu schaffen oder Wiederholungen zu vermeiden.

3. Bei einer vom Bestandnehmer zu vertretenden vorzeitigen Auflösung des Bestandverhältnisses haftet der Bestandnehmer für den Ausfall aller vertraglichen Leistungen für den Zeitraum, den das Bestandverhältnis nach den ursprünglich getroffenen Vereinbarungen mindestens gedauert hätte sowie für alle weiteren Schäden, welche der Bestandgeber durch die vorzeitige Auflösung des Bestandvertrages erleidet. Ein im Rahmen der Schadensminderungspflicht des Bestandgebers durch Inbestandgabe oder sonstige Weiterverwertung der frei gewordenen Bestandflächen erzieltetes Entgelt ist den Zahlungsverpflichtungen des Bestandnehmers anzurechnen..

§ 9 regelt das Entgelt wie folgt

§ 9**Entgelt**

1. Das Entgelt für die Überlassung des Bestandobjektes setzt sich aus dem Bestandzins, den Nebenkosten und dem Werbekostenbeitrag zusammen.
2. Zu sämtlichen Zahlungsverpflichtungen jeglicher Art verpflichtet sich der Bestandnehmer die darauf entfallende Umsatzsteuer in der jeweiligen Höhe zu bezahlen.

§

§ 11 lautet wie folgt

§ 11**Bestandzins**

1. Der Bestandzins für das Bestandobjekt ist vorrangig umsatzorientiert.

Dieser umsatzorientierte Bestandzins ist zu bezahlen, wenn er höher ist als der (die) im Absatz (4) vereinbarte Mindestbestandzins(e).

2. Als Bemessungsgrundlage dient die Summe jener Umsätze, die der Bestandnehmer mit seinen Kunden - dem Bestandlokal zurechenbar - getätigt hat (das ist das vereinnahmte Entgelt (netto abzüglich Umsatzsteuer) im Sinne des Umsatzsteuergesetzes; einzurechnen sind neben den Kassabruttoeinnahmen auch Kredit- und Ratengeschäfte, einschließlich etwaiger Verzinsung, der Eigenverbrauch und die Geschäftsfälle, die im Bestandobjekt bestellt, angebahnt oder abgewickelt werden, aber außerhalb zustande kommen). Festgehalten wird, dass der Bestandnehmer das gesammelte Spielgeld aus Geldspielautomaten an die jeweiligen Automatenverleiher abführt und lediglich der mit dem Automatenverleiher vereinbarten Anteil des Bestandnehmers am Spielgeld als eigener Umsatz im Sinne der vorstehenden Regelung gilt.
3. Ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage (Jahresnettoumsatz) werden 19 % zzgl. Umsatzsteuer als Umsatz-Bestandzins vereinbart.
4. Der Mindestbestandzins für den in § 1 Absatz (1) angeführten Bestandgegenstand beträgt

	monatlich	€ 8,00/m ²	von 01.09.2016 bis 31.12.2016	✓
	monatlich	€ 10,00/m ²	von 01.01.2017 bis 31.12.2017	✓
	monatlich	€ 12,00/m ²	von 01.01.2018 bis 31.12.2018	✓
sowie	monatlich	€ 15,00/m ²	ab 01.01.2019	✓
zuzüglich Nebenkosten und Umsatzsteuer.				

§ 28 lautet wie folgt

§ 28

Unterbestandgabe und Verpachtung

- Die gänzliche oder teilweise Unterbestandgabe des Bestandgegenstandes und die gänzliche oder teilweise Verpachtung des im Bestandgegenstand geführten Unternehmens sind an die vorherige schriftliche Zustimmung des Bestandgebers gebunden.

Der Bestandgeber steht für die Vertragserfüllung durch den Erwerber des Unternehmens ein.

Der Bestandnehmer steht auch dafür ein, dass im Falle einer Unterbestandgabe und Verpachtung der Unterbestandnehmer bzw. der Pächter sich vertragskonform verhält.

Der Bestandnehmer ist verpflichtet, dem Bestandgeber Änderungen der Beteiligungsverhältnisse unverzüglich unter Vorlage eines aktuellen Firmenbuchauszuges mit eingeschriebenem Brief mitzuteilen. Dasselbe gilt für Änderungen des Firmenwortlautes.

Wesentliche unmittelbare oder mittelbare Änderungen der Beteiligungsverhältnisse des Bestandnehmers bedürfen der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Bestandgebers. Hat der Bestandgeber derartigen wesentlichen Änderungen der Beteiligungsverhältnisse des Bestandnehmers nicht zuvor schriftlich zugestimmt, besteht ein Auflösungsrecht nach § 8.

Änderungen der Beteiligungsverhältnisse sind jedoch auch ohne eine schriftliche Zustimmung des Bestandgebers zulässig, soweit Herr Philipp Pracser auch nach der jeweiligen Änderung weiterhin mit mindestens 51% mittelbar oder unmittelbar am Bestandnehmer beteiligt ist.

2. Für die Berechnung und Feststellung des umsatzorientierten Bestandzinses gelten für den Unterbestandnehmer bzw. Rechtsnachfolger bzw. Pächter die gleichen Bestimmungen wie für den Bestandnehmer.
3. Für den Fall einer vom Bestandgeber bewilligten Unterbestandgabe / Verpachtung tritt der Bestandnehmer schon jetzt sämtliche ihm gegen den Dritten zustehenden Forderungen nebst Sicherungsrechten bis zur Höhe sämtlicher Forderungen des Bestandgebers sicherungshalber an den Bestandgeber ab. Diese Abtretung und die gesicherten Forderungen und Rechte beinhalten auch die Betreibungsverpflichtung und die Einhaltung des Bestandnahmезwecks.
4. Eine gänzliche oder teilweise Weitergabe der Bestandrechte durch den Bestandnehmer ist jedenfalls unzulässig. Der Bestandnehmer verpflichtet sich, jegliche Handlungen zu unterlassen, durch die Rechte Dritter am Bestandobjekt entstehen könnten.

Eine gänzliche oder teilweise Veräußerung des im Bestandobjekt betriebenen Unternehmens oder eine gänzliche oder teilweise Weitergabe der Bestandrechte durch den Bestandnehmer ist ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Bestandgebers unzulässig.

5. In jedem Fall einer Einräumung von Rechten an Dritte steht der Bestandnehmer für die Vertragserfüllung durch den Dritten ein.

2. Beweiswürdigung

Zu den - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile und der dem BFG vorgelegten Aufstellung über die geleisteten Zahlungen vom 7.7.2022. 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. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde überdies der Bf. mit dem Vorhalt vom 27.1.2023 vorab zur Kenntnis gebracht und wurde dagegen keinerlei Einwände erhoben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

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.

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.

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

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

§ 30 Mietrechtsgesetz (kurz MRG) bestimmt Folgendes:

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

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

- 1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;*
- 2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;*
- 3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;*
- 4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;*
- 5. die vermieteten Wohnräume nach dem Tod des bisherigen Mieters nicht mehr einem dringenden Wohnbedürfnis eintrittsberechtigter Personen (§ 14 Abs. 3) dienen;*

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

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

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

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

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

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

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

13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;

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

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

Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

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

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

Erwägungen

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

Strittig ist lediglich die Vertragsdauer.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen "auf bestimmte Zeit" und "auf unbestimmte Zeit" abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist.

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

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

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

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

Kündigungsgründe nach § 30 MRG

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

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

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

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

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019, BFG 8.8.2019, RV/7105629/2018,

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

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

Der gegenständliche Bestandvertrag enthält in § 7 die ausdrückliche Regelung, dass er am 31.8.2036 durch Zeitablauf endet ohne dass es einer Kündigung bedarf. Während der befristeten Vertragszeit kann das Bestandverhältnis nur aus den Gründen gemäß § 30 Abs 2 MRG und aus den im Punkt 8 des Vertrages genannten wichtigen Gründen vorzeitig aufgekündigt bzw aufgelöst werden (so ausdrücklich im Punkt 7.3 und 7.4 des Vertrages).

Wie das Finanzamt bereits im Vorlagebericht zu Recht ausgeführt hat, beziehen sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht, scheiden die Kündigungsgründe die Z 2, 10, 12, 14 und 15 des § 30 Abs. 2 MRG hier ebenfalls aus und setzen die verbleibenden Kündigungsgründe ein Fehlverhalten der Vermieterin voraus.

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

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

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

Die als besondere Kündigungsgründe im Bestandvertrag unter Punkt 8. festgelegten besonderen Kündigungsgründe ergeben sich ebenso aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte nicht

nach Belieben durch einen Vertragspartner alleine ausgeübt werden können. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

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

Dazu kommt noch, dass die Bestandnehmerin bei einer von ihr zu vertretenden vorzeitigen Auflösung des Bestandverhältnisses gemäß § 8 Punkt 3 für den Ausfall aller vertraglichen Leistungen für den Zeitraum, den das Bestandverhältnis nach den ursprünglich getroffenen Vereinbarungen mindestens gedauert hätte, haftet.

Die vertraglichen Kündigungsbestimmungen ändern daher im gegenständlichen Fall nach Ansicht der Berichterstatterin – selbstverständlich unvorgreiflich der Entscheidung durch den gesamten Senat - nichts daran, dass eine Bindung der Vertragsparteien für eine bestimmte Dauer von insgesamt 20 Jahren (1.9.2016 – 31.8.2036) besteht und wurde daher vom FA hier Recht - unter Berücksichtigung des gestaffelten Mietzinses in den ersten Jahren – entsprechende der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG das 18-fache des Jahreswertes der wiederkehrenden Leistungen zuzüglich der vereinbarten Einmalleistung als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Weitergaberecht - Präsentationsrecht

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

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

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

Der gegenständliche Vertrag enthält in § 28 ein ausdrückliches Verbot der Weitergabe der Bestandrechte und liegt hier kein Fall eines Präsentationsrechtes vor, weshalb der Hinweis der Bf. im Vorlageantrag auf die Judikatur zum Präsentationsrecht ins Leere geht.

Endgültige Höhe der Bemessungsgrundlage

Weiteres ist durch das Verwaltungsgericht zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorliegt oder ob die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern ist.

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

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

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. (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

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

Da mittlerweile der Beobachtungszeitraum lang genug ist und genug Daten über den umsatzabhängigen Bestandszins und die Höhe der Betriebs- und Nebenkosten vorliegen, besteht zwischenzeitig kein Grund mehr für eine vorläufige Festsetzung.

Die Höhe des tatsächlichen Bestandzinses sowie der Nebenkosten sowie die Höhe der einmaligen Leistungen wurde vom der Bf. dem FA bekanntgegeben und errechnete das FA die endgültige Bemessungsgrundlage ausgehend von den Angaben der Bf in den Vorbehaltsbeantwortungen vom 18.3.2021 und 4.8.2021 mit € 14.370.805,90 (zur Berechnung im Detail siehe oben beim Verfahrensablauf).

Der angefochtene Bescheid ist somit gemäß § 279 BAO insofern abzuändern als der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO "vorläufig erfolgt" entfällt und die Rechtsgebühr ist ausgehend von einer **Bemessungsgrundlage iHv € 14.370.805,90 mit € 143.708,06** festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Ebenso ist durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits klargestellt, dass die im Erkenntnis VwGH 27.1.2000, 99/16/0017 vertretene Ansicht, durch Ausüben des vertraglich vereinbarten Weitergaberechts könne die Vertragspartei den Bestandvertrag auflösen, nicht aufrechterhalten wird (vgl. VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072 sowie VwGH 29.06.2017, Ro 2015/16/0032).

Das Revisionsmodell der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an jenem nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. die ErläutRV 1618 BlgNR 24. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine

grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinn zu (vgl. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077 sowie VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, betreffend die Auslegung eines Vertrages).

Allein aus dem Umstand, dass sich der Verwaltungsgerichtshof vor dem In-Kraft-Treten der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 bei der Behandlung von Beschwerden auch mit Einzelfragen der Auslegung von Verträgen befasste und hiebei auch zur Bedeutung von Präambeln Stellung nahm (vgl. etwa VwGH 22.6.1987, 86/15/0138), kann nicht darauf geschlossen werden, dass solchen Auslegungsfragen auch noch im Rahmen des Revisionsmodelles nach der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 durchwegs grundsätzliche Bedeutung zukäme. Schließlich beurteilt sich die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht an Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes oder ehemaliger unabhängiger Verwaltungssenaten, sondern gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG allein an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.9.2018, Ra2018/16/0119).

Die Auslegung des Vertrages dahingehend, ob die vorzeitige Auflösungsmöglichkeit des Vertrages hier nur auf einzelne bestimmt bezeichnete Gründe beschränkt ist, stellt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Wien, am 9. Mai 2023