

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 18. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Juni 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Gebühren 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 16. August 2018 hat eine näher bezeichnete GmbH und Co. KG als Verpächterin die Verpachtung des auf einer näher genannten Liegenschaft zu errichtenden Hotels an die beschwerdeführende GmbH und Co. KG (im Folgenden: „Pächterin“) der belangten Behörde angezeigt. Da nach Ansicht der Verpächterin aufgrund der im Pachtvertrag vom 26. Juni 2018 getroffenen Vereinbarungen die endgültige Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 Gebührengesetz noch nicht bestimmbar gewesen und somit eine „Selbstberechnung“ der Rechtsgeschäftsgebühr nicht möglich gewesen sei, brachte die Verpächterin mit dem Schriftsatz vom 16. August 2018 der belangten Behörde den Abschluss des Pachtvertrages vom 26. Juni 2018 zur Anzeige und beantragte die mit dem Pachtvertrag anfallende Rechtsgeschäftsgebühr auf Basis der zum damaligen Zeitpunkt feststehenden und bekannten Zahlen mittels vorläufigen Bescheides gemäß § 200 BAO festzusetzen.

Mit Gebührenbescheid vom 18. Juni 2019 setzte die belangte Behörde die Gebühr für das Rechtsgeschäft (Pachtvertrag) vom 28. Juni 2018 vorläufig mit 405.605,69 Euro fest. Die

Behörde schlüsselte die von ihr herangezogene Bemessungsgrundlage (Beträge in Euro) wie folgt auf:

jährliche, gestaffelte Mindestpacht x vereinbarte Dauer	$874.350 + 1.286.400 + (1.382.880 \times 16)$ zzgl USt	24.286.830,--
jährliche Stellplatzpacht x vereinbarte Dauer	$38.880 + 39.541 + (40.213 \times 16)$ zzgl USt	721.829,--
jährliche Instandhaltungs- und Energiekosten x vereinbarte Dauer	$105.767 + 218.829 + 171.272 + 256.907 + (229.375 + 273.065 \times 16)$ zzgl USt	8.791.815,--
Gesamt		33.800.474,--
USt		6.760.094,80
BMG		40.560.568,80

Begründend führte die belangte Behörde aus, die Dauer setze sich zusammen aus bestimmter Dauer (17 Jahre und sechs Monate) sowie zweimalig ausübbarer Verlängerungsoptionen (fünf Jahre). Gemäß § 15 Abs. 1 BewG dürfe der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt seien, das 18 -fache des Jahreswertes nicht übersteigen. Aufgrund der Verwendung des Mietgegenstandes (Geschäftszweck) treffen lediglich einige wenige Gründe des § 30 MRG zu, sodass von keinem schrankenlosen Kündigungsrecht gesprochen werden könne. Die endgültige Vorschreibung ergehe im Hinblick auf die vereinbarte Umsatzpacht nach Feststehen der Höhe des Entgelts.

In ihrer Beschwerde rügte die beschwerdeführende Partei mit Bezug auf die behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit eine unrichtige Bemessung der Betriebskosten und die unrichtige Qualifikation der Vertragsdauer des Bestandvertrages. Darüber hinaus behauptete sie verfassungsrechtliche Bedenken sowie eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

In Bezug auf die behauptete unrichtige Bemessung der Betriebskosten führte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen aus, die belangte Behörde habe als Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr die Posten „Maintenance“ und „Energy“ aus der vorläufigen Kalkulation der umsatzabhängigen Miete herangezogen. Diese vorläufige Kalkulation der umsatzabhängigen Miete basiere auf dem Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI). Die Posten der USALI-Kalkulation seien jedoch nicht als Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen. Die USALI-Kalkulation sei eine international übliche vereinheitlichte Darstellung

von Kosten, Profit Centers und Kontenplan, welche Kennzahlen von Hotelbetrieben in regionaler, zeitlicher und betrieblicher Hinsicht vergleichbar machen sollte. Dabei würden Sach- und Personalkosten den verursachenden Profit Centers zugeordnet und den erzielten Umsätzen gegenübergestellt, woraus das jeweilige Ergebnis resultiere. Ziel dieser spezifischen Darstellung sei es, somit betriebswirtschaftliche Kennzahlen für die Hotelbranche international vergleichbar zu machen. Eine USALI-Kalkulation könne daher keinen Aufschluss darüber geben, welche Kosten als Betriebskosten im Zusammenhang mit der Überlassung eines Bestandobjektes zu sehen seien. Vielmehr würden derartige Kalkulationen definitionsgemäß vor allem solche Kosten beinhalten, die unmittelbar mit dem laufenden Betrieb eines Hotels in Zusammenhang stünden. Dies beinhaltete etwa Personalkosten und vergleichbare Aufwendungen. Auch weitere Kosten - etwa jene der Wartung des hoteleigenen Schwimmbads - seien in dieser Kalkulation umfasst. Zusammengefasst stelle die USALI-Kalkulation primär die laufenden Betriebsaufwendungen für die Führung des Hotelbetriebs, nicht jedoch Betriebskosten für die Überlassung eines Bestandobjektes dar. Ein Rückschluss auf eine gebührenrechtliche Bemessungsgrundlage könne daher nicht auf Basis der USALI-Kalkulation erfolgen. Weiters führte die beschwerdeführende Partei aus, dass gerade in Hinblick auf Pachtverhältnisse, jene vertraglich als „Betriebskosten“ bezeichneten Aufwendungen nicht zwangsläufig Teil der gebührenrechtlichen Bemessungsgrundlage seien. Vielmehr sei relevant, dass die jeweiligen Kosten „für“ den Gebrauch und nicht nur bloß „anlässlich“ der Überlassung des Gebrauches vereinbart worden seien. Selbst wenn anlässlich des Abschlusses eines Pachtvertrages vereinbart werde, dass der Pachtnehmer die laufenden „Betriebskosten“ eines Hotelbetriebes zu tragen habe, würden diese Kosten keine Kosten „für“ die Überlassung und den Gebrauch des Bestandobjektes darstellen und seien daher nicht in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Vielmehr handle es sich dabei um Kosten, die dem Bestandnehmer im Rahmen seiner Fruchtziehung des Bestandobjektes erwachsen. Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die Bemessungsgrundlage jedenfalls um 10.550.178 Euro und somit die Gebühr jedenfalls um 105.501,78 Euro zu reduzieren sei. Sollte die belangte Behörde jedoch fälschlicherweise die Meinung vertreten, dass dennoch auch Teile der „Betriebskosten“ in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen seien, könnten dennoch keinesfalls die vollen Betriebskosten der USALI-Kalkulation herangezogen werden. Diese Kalkulation umfasse nämlich jene Kosten, die für den laufenden Betrieb des Hotels aufgewendet werden und nicht bloß „herkömmliche“ Betriebskosten im Sinne des taxativen Katalogs des MRG, welche für die bloße Überlassung gezahlt werden würden. Sollte der Sichtweise der beschwerdeführenden Partei nicht gefolgt werden, sei ausschließlich eine Schätzung der relevanten Betriebskosten möglich. Als Richtwert für eine solche Schätzung wäre die Heranziehung der Pauschalwerte nach § 3 der Verordnung des BMF über die Feststellung von Durchschnittssätzen für Gruppen von Bestandobjekten für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr heranzuziehen. In eventu wäre auch eine Schätzung im Sinne des Erlasses des BMF von 2002 (SKW [gemeint wohl: SWK] 34/2002, S. 865, Punkt 3.2) iHv 10 % der laufenden Bestandzinsen denkbar.

In Bezug auf die unrichtige Qualifikation der Vertragsdauer des Bestandsvertrages führte die beschwerdeführende Partei aus, dass im konkreten Fall die Vertragsparteien zwar einen befristeten Vertrag geschlossen haben, dieser jedoch aufgrund der Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 MRG als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen anzusehen sei. Werden im jeweiligen Vertrag - so wie dies auch beim gegenständlichen Pachtvertrag der Fall sei - alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart, sei daher von einer unbestimmten Vertragsdauer auszugehen. Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH sollten die denkmöglichen Kündigungsgründe (dh die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung sachlogischen Kündigungsgründe) mit den tatsächlich vereinbarten Kündigungsgründen verglichen werden, um zu bestimmen, ob eine der beiden Vertragsparteien bei berechtigtem Interesse eine vorzeitige Auflösung des Bestandsvertrages erwirken könne. Soweit die belangte Behörde offensichtlich annehme, dass ein „schrankenloses Kündigungsrecht“ bestehen müsse, damit ein Bestandsvertrag eine unbestimmte Vertragsdauer aufweisen könne, stelle sich die belangte Behörde klar gegen die insoweit eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es gehe darum festzustellen, ob die relevanten wirtschaftlichen Kündigungsgründe der Vertragsparteien im Vertrag insofern ihren Niederschlag gefunden hätten, dass der Vermieter bei einem wirtschaftlichen Kündigungsverlangen den Bestandsvertrag auch auflösen könnte. Im gegenständlichen Pachtvertrag hätten die Vertragsparteien jedenfalls vereinbart, dass bei einem wirtschaftlichen Kündigungsverlangen der Pachtvertrag auch tatsächlich aufgelöst werden könne. Diese berechtigten Kündigungsverlangen seien denkbar weit ausgeprägt und umfassen nicht nur alle gesetzlich vorgegebenen Kündigungsgründe des MRG und des ABGB, sondern auch darüberhinausgehende Gründe wie die Bereitstellung zweier Garantien sowie das Vorliegen einer Mindestpacht. Gerade ein Unterschreiten der Mindestpacht sei durchaus möglich, zumal zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine Entscheidung mit einer materiellen wirtschaftlichen Tragweite unter Ungewissheit zu treffen gewesen sei. Die Möglichkeit der Unterschreitung der Mindestpacht sei insbesondere im wirtschaftlichen Kalkül der Verpächterin somit realistisch. Ansonsten sei diese Klausel nicht in den Bestandsvertrag aufgenommen worden. Vor diesem Hintergrund sei auch die Nichtleistung oder fehlende Erneuerung sowohl einer Konzerngarantie und Bankgarantie durch die Pächterin, welche einen Kündigungsgrund nach Klausel 16.1. (d) darstelle, keineswegs unwahrscheinlich. In einer Gesamtwürdigung könne daher keinesfalls von einer „Unwahrscheinlichkeit der Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe“ nach den Maßstäben der Rechtsprechung des VwGH gesprochen werden. Anstelle der vorgenommenen Gebührenfestsetzung iHv 405.605,69 Euro sei die Gebühr nur auf Basis des dreifachen Jahreswertes, höchstens also mit 67.600,95 Euro festzusetzen. Würden zudem richtigerweise auch noch die Betriebskosten von der Bemessung ausgenommen, sei die Gebühr mit dem Betrag von 50.017,32 Euro festzusetzen.

Im Übrigen verletze der angefochtene Bescheid den Grundsatz von Treu und Glauben und liege eine sachliche Unbilligkeit vor. Die Finanzverwaltung habe - entgegen der bisher langjährig geübten, in den Gebührenrichtlinien festgeschriebenen und damit anerkannten Praxis, die mit der Rechtsprechung des VwGH im Einklang stehe - im angefochtenen Bescheid ohne ersichtlichen Grund Gebühren für den vorliegenden Pachtvertrag in exorbitanter Höhe von 405.605,69 Euro vorgeschrieben, indem sie in Abweichung von dieser Praxis von einem 18-fachen Jahreswert ausgegangen sei.

Für ihre verfassungsrechtlichen Bedenken führt die beschwerdeführende Partei drei Punkte ins Treffen.

Die belangte Behörde verletze dadurch, dass sie eine verfassungskonforme Interpretation im Sinne der beschwerdeführenden Partei, die zum Ergebnis gelange, dass die Vereinbarung der gesetzlich zulässigen Kündigungsgründe des § 30 MRG (sowie der zusätzlich vereinbarten Kündigungsgründe) dafür ausreichend sei, dass als Bemessungsgrundlage maximal der dreifache Jahreswert heranzuziehen sei, unterlasse, den Gleichheitsgrundsatz. Die Rechtsansicht der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid differenziere aber auch in unzulässiger Weise zwischen Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten. Auch hier hätte die belangte Behörde in zulässiger Weise (und verfassungsrechtlich geboten) eine verfassungskonforme Interpretation im Sinne der beschwerdeführenden Partei vornehmen können und müssen. Des Weiteren sei durch die Gesetzesänderung, wonach Mietverträge für Wohnungen keine Gebühr mehr auslösen, eine Ungleichbehandlung von Wohnungsmietverträgen einerseits, und sonstigen Mietverträgen, andererseits, geschaffen worden, die nicht sachlich gerechtfertigt sei. Eine sachliche Rechtfertigung dafür, die Miete von Räumlichkeiten, bei denen es sich um keine Wohnungen handle, „zu bestrafen“, nämlich nochmals zu besteuern, bestehe nicht. Auch sei es unsachlich, dass der Gesetzgeber an den Zeitpunkt der Urkundenerrichtung anknüpfe, und es somit vollkommen irrelevant sei, wie lange ein Vertragsverhältnis tatsächlich dauere. Würde der Vertrag nach einem Jahr enden, so würde die Rechtsgeschäftsgebühr nicht angepasst werden. Die Bestimmungen des § 33 TP 5 GebG stünden daher nicht im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Sachlichkeitsgebot.

Auch das verfassungsrechtliche Determinierungsgebot sei bei § 33 TP 5 GebG nicht erfüllt. Einerseits sei es hier für den Rechtsunterworfenen in keiner Weise ersichtlich, anhand welcher Kriterien eine Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Realisierung von Kündigungsgründen vorzunehmen sei, um zu erkennen, ob ein Vertrag über bestimmte oder unbestimmte Dauer vorliege, zumal bereits sämtliche denkbaren Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG, sowie noch zusätzliche Kündigungsgründe vereinbart worden seien und dies erwiesenermaßen keine Beschränkung der Kündigungsgründe darstelle, welche auf eine bestimmte Dauer hinweisen würden. Zum anderen seien offenbar selbst die publizierte Verwaltungspraxis und Rechtsprechung in dieser Frage völlig uneinheitlich. Als geradezu lehrbuchhaftes Beispiel sei hierzu die Rz. 689 GebR anzuführen, die ganz offensichtlich zu zahlreichen jüngeren

Entscheidungen des BFG im Widerspruch stehe. § 33 TP 5 GebG verstoße somit auch gegen das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG.

Im Übrigen sieht die beschwerdeführende Partei durch den angefochtenen Bescheid, der ihrer Ansicht nach in Verletzung des im Abgabenrecht geltenden Grundsatzes von Treu und Glauben erlassen wurde, einen Eingriff in das Eigentum, der verfassungsrechtlich nicht zulässig sei.

Die beschwerdeführende Partei verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch die belangte Behörde und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Das BFG möge den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass anstelle der vorgenommenen Gebührenfestsetzung iHv 405.605,69 Euro die Gebühren nur auf Basis des 3-fachen Jahreswertes und außer Achtlassung der Betriebskosten mit dem Betrag von 50.017,32 Euro festgesetzt werden; in eventu den angefochtenen Bescheid ersatzlos beheben; in eventu den angefochtenen Bescheid aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückverweisen.

In ihrem Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In Beantwortung des hg Beschlusses legte die beschwerdeführende Partei die abgeforderten Betriebs- und Nebenkostenabrechnungen sowie die auf die Betriebs- und Nebenkosten überwälzten anteiligen Kosten der von der Verpächterin abgeschlossenen „All Risk“ Gebäudeversicherung vor, die in weiterer Folge vom Bundesfinanzgericht der belangten Behörde im Rahmen des Parteiengehörs zur Stellungnahme übermittelt wurden.

In ihrer Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, aus den übermittelten Unterlagen gehe nicht hervor, wann konkret die Übergabe des Pachtobjektes erfolgt sei. Laut Anlage 1.2 Punkt 6 habe die Übergabe spätestens fünf Jahre nach der vollständigen Unterfertigung des Pachtvertrages zu erfolgen (bis 28.6.2023). Aufgrund des Umstandes, dass der gegenständliche Vertrag eine sehr lange Laufzeit habe, die Unterlagen nur für zwei Jahre vorliegen, wovon das Jahr 2021 sowohl wegen der Eröffnung des Hotels erst im Laufe des Jahres, als auch wegen der Pandemie (der Beschränkungen und der reduzierten Reisetätigkeit) nicht repräsentativ sei, könne ausgehend von den übermittelten Unterlagen keine realistische Ermittlung eines Durchschnitts (insbesondere für eine endgültige Festsetzung) erfolgen. Es sei davon auszugehen, dass die Betriebs- und Nebenkosten der kommenden Jahre weit über den sich aus der Aufstellung der beschwerdeführenden Partei ergebenden Durchschnittswerten liegen werden. Zwecks Ermittlung eines realistischen Durchschnittswertes sollten im gegenständlichen Fall jedenfalls mehrere (vollständige) Jahre herangezogen werden und müsste das Jahr 2021 überhaupt außer Ansatz bleiben. Gleiches gelte im Übrigen betreffend Ergebnispacht.

In einer weiteren Stellungnahme führte die beschwerdeführende Partei aus, dass auf den gegenständlichen Fall die Befreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 GebG Anwendung fände. Für Zwecke der Rechtsgeschäftsgebühr sei für Verträge, die mehrere Elemente verschiedener Vertragstypen aufweisen, im Sinne der zivilrechtlichen Absorptionstheorie das Überwiegen relevant. Im gegenständlichen Fall eines Apartment-Hotels würden weitaus weniger zusätzliche Dienstleistungen im Gegensatz zu normalen Hotelbetrieben angeboten werden. Darüber hinaus verfügten die Apartments über Küchenzeilen, welche auch einen längeren Aufenthalt (zB für Expats) ermöglichten. Die Befreiung für Verträge über die Miete von Wohnräumen sei nicht nur auf den unmittelbaren Miet-/Pachtvertrag anzuwenden, da es für die Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr nur auf den endgültigen Zweck des Pachtgegenstandes ankomme und nicht auf die tatsächliche Nutzung des jeweiligen Mieters. Hierzu habe der VWGH ausgesprochen, dass es sich bei der Begünstigung nach § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 3 GebG um eine sachliche Begünstigung handle. Diese sachliche Beurteilung müsse analog auch auf die Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr für Verträge über die Miete von Wohnraum im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 GebG Anwendung finden. Nachdem der Pachtgegenstand ein Gebäude betreffe, das überwiegend Wohnzwecken dienen solle, sei im vorliegenden Fall die Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr für Verträge über die Miete von Wohnräumen gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 GebG auch auf den gegenständlichen Pachtvertrag anzuwenden.

Ihrer Stellungnahme legte die beschwerdeführende Partei eine auf Basis einer Planungsrechnung erstellte Auflistung der künftig zu erwartenden Betriebskosten für die Überlassung des Pachtgegenstandes für die Jahre 2022 bis 2026 bei.

Ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen führte die beschwerdeführende Partei aus, dass die folgenden Betriebskosten laut Anlage 5.2. nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebührenbemessung einzubeziehen seien:

- a) Kosten der Kühlung, Heizung und Warmwasseraufbereitung, wobei die Kühlung-, Heizung- und Warmwasseraufbereitungskosten auch die Kosten für die Zulieferung, elektrische Energie, Reinigung, Wartung und Instandhaltung der Anlagen umfassen;
- b) Wasser-, Abwasser- und Kanalisationsgebühren, Be- und Entwässerung;
- g) Kosten des Betriebes der Aufzüge einschließlich der damit zusammenhängenden Serviceleistungen und Arbeiten, der Beleuchtung und der Reinigung der allgemeinen Gebäudeteile und des Portierdienstes und
- l) Kosten des laufenden Betriebs des W-LAN Systems oder sonstiger Kommunikationsmittel im Pachtgegenstand.

Die vom Finanzamt herangezogenen Kosten für die Positionen Maintenance und Energy laut Anl. 4.4.2. seien jedenfalls Aufwendungen, die aus dem Betrieb des Hotels resultieren und

somit nicht in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühren nach § 33 TP 5 GebG einzubeziehen seien.

Im gegenständlichen Pachtvertrag werde weder geregelt, dass es Sache der Verpächterin sei, gewisse Leistungen gegen Entgelt im Zusammenhang mit dem Betrieb des Unternehmens der Pächterin zu erbringen, noch ergebe sich aus dem Vertrag eine Verpflichtung der Pächterin Verträge für den Betrieb des Unternehmens abzuschließen. Aus Punkt 1.3. des Pachtvertrages ergebe sich lediglich eine Betriebspflicht, die folglich Betriebskosten für die Führung des Hotelbetriebes nach sich ziehe. Ein Großteil der Betriebs- und Nebenkosten falle für Leistungen an, bei denen die Pächterin, ohne dazu verpflichtet zu sein, Verträge mit Dritten abgeschlossen habe. Die Verpächterin selbst erbringe nur folgende Leistungen an die Pächterin. Sofern man zum Schluss komme, dass auch die mit dem Hotelbetrieb verbundenen Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien, seien im Sinne der obigen Ausführungen jedoch nur die Betriebskosten einzubeziehen, die vom Verpächter an den Pächter erbracht und verrechnet werden würden. Folglich seien nur jene Betriebs- und Nebenkosten im Sinne der Anl. 5.2. des Pachtvertrages in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen:

- a) Kosten der Kühlung, Heizung und Warmwasseraufbereitung, wobei die Kühlung-, Heizung- und Warmwasseraufbereitungskosten auch die Kosten für die Zulieferung, elektrische Energie, Reinigung, Wartung und Instandhaltung der Anlagen umfassen;
- b) Wasser-, Abwasser- und Kanalisationsgebühren, Be- und Entwässerung;
- e) Grundsteuer und die sonstigen, im Zusammenhang mit der Liegenschaft vorgeschriebenen öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren und
- i) sämtliche mit dem Parkbetrieb (samt Instandhaltung bzw. wartungstechnischer Einrichtungen) verbundenen Kosten, etc.

In ihrer Replik auf die Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, sowohl aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als auch aus jener des Bundesfinanzgerichtes sei ableitbar, dass bei der Miete/Pacht eines Hotels keineswegs davon auszugehen sei, dass diese unter die Wohnraumbefreiung falle. Nach Ansicht der Finanzverwaltung würden Gebäude oder Gebäudeteile, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (Hotels, Gaststätten, gewerbliche Apartmentvermietung), grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung dienen, womit in der Regel keine Überlassung für Wohnzwecke vorliege. Der gegenständliche Vertrag falle daher nicht unter die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 GebG.

Am 27. November 2023 fand die von der beschwerdeführenden Partei beantragte mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt. In dieser bestritt die belangte die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 33

TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die beschwerdeführende Partei hielt ihr Vorbringen, nach dem der gegenständliche Pachtvertrag unter die genannte Befreiungsbestimmung falle aufrecht und beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, im Übrigen verwiesen die Parteien auf ihr bisheriges umfangreiches schriftliches Vorbringen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Pachtvertrag vom 28. Juni 2018 pachtete die beschwerdeführende Partei das von einer näher genannten Gesellschaft (Verpächterin) auf einer näher genannten Liegenschaft zu errichtende Hotel bestehend aus 134 Gästezimmern mit einer Größe von je ca 26 bis 35 m², Restaurant, Bar, Cafeteria, Lobby, 26 KFZ-Stellplätzen in der Tiefgarage etc gemäß Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Hotels. Die 134 Apartments verteilen sich auf 7 Etagen und sind unterteilt in 111 Studios mit ca 30 m², 4 barrierefreie Studios (ebenso groß), 17 Zwei-Zimmer Apartments mit ca 42 m² und 2 Dreiraum-Apartments mit ca. 55 m². Alle Einheiten sind mit Wohn- und Schlafbereich, Parkettboden, vollausgestatteter Küche mit Kühlschrank, Herd, Mikrowelle mit Ofenfunktion, Geschirrspüler, Waschtrockner, Kaffeemaschine, TV, individuell verstellbare Klimaanlage, Bügeleisen und -brett und Zimmersafe ausgestattet. Das Objekt verfügt über eine Gesamtnettofläche von ca. 6.145 m². Diese teilt sich wie folgt auf:

- Reine Wohnfläche: ca. 4.185 m² (68%)
- Verkehrsflächen (Flure, Treppenhäuser, Aufzüge Wohngeschosse) und
- Erdgeschossflächen (Lobby, Gastro, Wellness, Küche, Lagerräume): ca. 580 m².

Der Pachtvertrag lautet auszugsweise:

„1. **Pachtgegenstand**

1.1. (...)

1.3. *die Pächterin wird auf Basis dieses Vertrages das Hotel als Pächterin übernehmen und ist verpflichtet, den Pachtgegenstand spätestens nach Ablauf von vier Monaten und einer Woche nach Übergabe während der gesamten Laufzeit des gegenständlichen Pachtvertrages im eigenen Namen gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages als Hotel mit -nach einseitiger Entscheidung der Pächterin- einer Klassifizierung von vier Sternen gemäß der österreichischen Hotelklassifizierung (...) ganzjährig zu betreiben (Betriebspflicht).*

(...)

2. Vertragsdauer

- 2.1. *Das Pachtverhältnis beginnt mit Übergabe des Pachtgegenstandes und wird auf die Dauer von 17 Jahren und sechs Monaten abgeschlossen, sodass es 17 Jahre und sechs Monate nach der Übergabe des Pachtgegenstandes an die Pächterin endet, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Der Übergang in ein Pachtverhältnis auf unbestimmte Dauer ist ausdrücklich ausgeschlossen.*
- 2.2. *Die Pächterin ist durch einseitige Erklärung berechtigt, das Pachtverhältnis zweimalig für die Dauer von jeweils fünf Jahren zu verlängern (Verlängerungsoptionen). (...)*
- 2.3. *Ungeachtet dieser Befristung ist die Pächterin jederzeit berechtigt, den Pachtvertrag bei Vorliegen eines der Kündigungsgründe der § 30 MRG unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen.*
- 2.4. *Eine vorzeitige Vertragsauflösung wegen der §§ 1117 und 1118 ABGB sowie wegen anderer in diesem Pachtvertrag vorgesehener Gründe ist jedoch zulässig.*

3. Übergabe

(...)

4. Pachtzins/Reporting

- 4.1. *die erste Pachtzinszahlung samt Umsatzsteuer ist von der Pächterin vier Monate und eine Woche nach Übergabe des Pachtgegenstandes (Pachtfreizeit) zu leisten, die Betriebs- und Nebenkosten sind hingegen bereits ab der Übergabe zu bezahlen. Die Pächterin hat als Pachtzins den jeweils höheren Betrag von (i) Fixpacht gemäß Punkt 4.3 zuzüglich Stellplatzpacht gemäß Punkt 4.5 und (ii) Ergebnispacht gemäß Punkt 4.4 zu bezahlen.*
- 4.2. *Der Pachtzins unterliegt der Umsatzsteuer in der im jeweiligen Zeitpunkt maßgeblichen gesetzlichen Höhe. Alle Angaben im Pachtvertrag verstehen sich zuzüglich Umsatzsteuer, soweit im Einzelfall nicht ausdrücklich abweichendes geregelt ist. (...)*
- 4.3. *Fixpacht*
- 4.3.1. *Die jährliche Fixpacht (ohne Umsatzsteuer) beträgt*
- i. *im ersten Betriebsjahr EUR 725,-- pro Zimmer und Monat*
 - ii. *im zweiten Betriebsjahr EUR 800,-- pro Zimmer und Monat*

iii. *ab dem dritten Betriebsjahr EUR 860,-- pro Zimmer und Monat*

das erste Betriebsjahr beginnt mit Übergabe des Pachtgegenstandes (bzw. Verpflichtung der Pächterin zur Übernahme).

4.3.2. *Die jährliche Fixpacht zuzüglich Betriebs-Abstand und Nebenkosten und Umsatzsteuer ist in zwölf gleich großen Monatsraten, jeweils bis zum fünften Werktag eines jeden Monats im Voraus zur Zahlung fällig.*

4.3.3. (...)

4.4. **Ergebnis Pacht**

4.4.1. *die jährliche Ergebnis Pacht beträgt 28,5 % des im Pachtgegenstand erzielten Gesamtumsatzes pro Wirtschaftsjahr der Pächterin (d.h. 1.7. bis 30.6. Des Folgejahres; „Wirtschaftsjahr“). Die Berechnung des Gesamtumsatzes erfolgt gemäß Uniform System of Accounts for the Lodging Industry („USALI“) in der für das jeweilige Wirtschaftsjahr jeweils aktuellen Fassung einschließlich Umsätze aus den öffentlichen Bereichen, wie insbesondere dem Restaurant und Konferenzbereich, der Zurverfügungstellung von Kfz-Stellplätzen an Dritte und SPA.*

4.4.2. (...)

(...)

4.5. **Stellplatzpacht**

4.5.1. *Die Stellplatzpacht beträgt EUR 120/Stellplatz/Monat zuzüglich Betriebs- und Nebenkosten und Umsatzsteuer und ist bis zum fünften Werktag eines jeden Monats im Voraus zur Zahlung fällig.*

4.5.2. (...)

(...)

5. **Betriebs- und Nebenkosten**

5.1. *Zusätzlich zum Pachtzins hat die Pächterin ab Übergabe sämtliche dem Pachtgegenstand und der Liegenschaft zuordenbaren Betriebs- und Nebenkosten, insbesondere alle zum Betrieb des Pachtgegenstandes und der jeweils dazugehörigen Flächen und Einrichtungen (samt Gehwegen und Gehsteigen etc.) notwendigen Ausgaben (zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer) zu tragen. Darüber hinaus hat die Pächterin anteilig (...) Die Kosten des Betriebes und der Bewirtschaftung (einschließlich Erhaltung, Wartung, Instandsetzung etc.) jener Anlagen und Gegenstände zu tragen, die*

von der Pächterin bzw. dem Pachtgegenstand benötigt oder benützt werden (wie insbesondere Life Safety-Anlagen, springt ja Anlagen, Kosten der in Anl. 1.1 dargestellten Plaza, Notstromaggregat, etc.; zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer).

(...) Alle Tiefgaragen auf der derzeitigen Liegenschaft (...) werden einen gemeinsamen Verrechnungspreis für sämtliche Betriebs- und Nebenkosten dieser Tiefgaragen (wie Erhaltung, Instandsetzung und Erneuerung der Bodenbeläge, Schrankenanlage, Rolltore, (Boden)Heizungen, Strom, etc.) bilden. Diese Kosten sind von der Pächterin anteilig (...) zu tragen.

5.2. *Die von der Pächterin zu tragenden Betriebs- und Nebenkosten sind demonstrativ in Anl. 5.2 aufgezählt. (...)*

5.3. *Die Pächterin wird, soweit möglich, die von ihr zu tragenden Betriebs- und Nebenkosten in eigenem Namen direkt an die jeweiligen Empfänger bezahlen und die hierzu erforderlichen Verträge möglichst in eigenem Namen abschließen. Die Pächterin wird sich bemühen, dass die Verpächterin selbst oder ein nachfolgender Betreiber des Hotels bei Beendigung des Pachtverhältnisses in die Bezugsverträge eintreten kann, allerdings ohne dazu verpflichtet zu sein.*

5.4. *Nur falls diese direkte Verrechnung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht möglich sein sollte (wie insbesondere bei Steuern und Abgaben, Gebäudeversicherung, etc.), erstattet die Pächterin der Verpächterin diese Betriebs- und Nebenkosten jeweils bei Fälligkeit und nach entsprechender Rechnungslegung zuzüglich Umsatzsteuer in der jeweiligen festgesetzten Höhe.*

5.5. *(...)*

6. Versicherungen

6.1. *die Verpächterin ist verpflichtet, auf eigene Kosten eine „All Risk“ Gebäudeversicherung, (...) abzuschließen, wobei die Pächterin als zusätzliche Begünstigte aufzunehmen ist. Die anteiligen Kosten dieser Versicherung für die Einrichtung des Hotels (FF & E und OS & E) selbst auf eigene Kosten zu versichern, in diesem Fall erfolgt keine Überwälzung der entsprechenden Kosten im Rahmen der Betriebs- und Nebenkosten.*

6.2. *Die Versicherungssumme muss insgesamt zumindest EUR 15.000.000,--für Vermögens-, Personen- und Sachschäden betragen; (...) Die Pächterin verpflichtet sich ferner, im eigenen Namen für die Dauer der Pachtzeit eine allgemeine Betriebsunterbrechungsversicherung in ausreichender Höhe abzuschließen, (...).*

6.3. *(...)*

(...)

16. Vorzeitige Auflösung

16.1. Die Verpächterin ist zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt, wenn die Pächterin diesen Pachtvertrag grob oder beharrlich verletzt. Die Verpächterin ist insbesondere berechtigt, diesen Pachtvertrag aufzulösen, wenn

- a) die Pächterin den vertraglich vereinbarten Zahlungen trotz Mahnung und Nachfristsetzung von mindestens 30 Tagen nicht nachkommt;*
- b) über das Vermögen der Pächterin ein Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt wird oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird;*
- c) die Pächterin ihre Instandhaltungspflichten gröblich vernachlässigt, vom Pachtgegenstand einen grob nachteiligen Gebrauch macht oder entgegen dem Pachtzweck verwendet oder ohne vorherige Zustimmung der Verpächterin bauliche Veränderungen des Pachtgegenstandes durchführt;*
- d) die Pächterin gegen die Bestimmungen der Punkte 4.8 [Anm: Kautions- und Aufrechnung] oder 12 [Anm: Unterbestandsgabe] verstößt;*
- e) die Pächterin die Betriebspflicht gemäß diesem Vertrag insgesamt länger als 30 Tage ohne Grund verletzt;*
- f) die Pächterin dem Pachtgegenstand nicht vertragsgemäß innerhalb von längstens zehn Tagen nach Übernahmereife übernimmt; oder*
- g) die Fixpacht im vierten Betriebsjahr oder danach in drei aufeinanderfolgenden Betriebsjahren höher als die Ergebnispacht ist („3-Jahres-Default-Zeitraum“).*

(...)

16.2. Die Pächterin ist aus den Gründen des §§ 1117 ABGB, sowie aus folgenden Gründen berechtigt, das Pachtverhältnis vorzeitig aufzulösen:

- a) Wenn der Pachtgegenstand oder wesentliche Teile desselben ohne ihr Verschulden länger als sechs Monate zum bedungenen Gebrauch untauglich werden;*
- b) bei Umständen höherer Gewalt, wie insbesondere Krieg, die für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten andauern.*

(...)

18. Sonstige Bestimmungen

(...)

18.10. *Sämtliche Anlagen bilden integrierte Bestandteile dieses Pachtvertrages.*

Anlagen:

(...)

Anl. 5.2 Betriebs- und Nebenkosten“

Die Anlage 5.2 lautet:

„Betriebs- und Nebenkosten

zu den Betriebs-und Nebenkosten gehören insbesondere (jeweils sofern vorhanden und nicht gemäß Anl. 7.1 zum Pachtvertrag der Verpächterin zugeordnet)

- a) *die Kosten der Kühlung, Heizung und der Warmwasseraufbereitung, wobei die Kühlung-, Heizung- und Warmwasseraufbereitungskosten auch die Kosten für Zulieferung, elektrische Energie, Reinigung, Wartung und Instandhaltung der Anlagen umfassen;*
- b) *die Wasser-, Abwasser- und Kanalisationsgebühren, Be -und Entwässerung;*
- c) *die Kosten der Rauchfangkehrung, der Kanalbenützung und Kanalräumung, der Schneeräumung, der Müll- und Unratsabfuhr, Verstopfungsbehebungen, Schädlingsbekämpfung, Altpapier- und allgemein (Sonder-) Müllentsorgung, Stromversorgung;*
- d) *die für die Betreuung des Gebäudes und dazugehörigen Anlagen anfallenden Kosten, insbesondere die Kosten des für den Pachtgegenstand notwendigen Facility-Managements und der Hausverwaltung;*
- e) *die Grundsteuer und die sonstigen, im Zusammenhang mit der Liegenschaft vorgeschriebenen, öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren;*
- f) *die anteiligen Kosten einer „All Risk“ Gebäudeversicherung, insbesondere gegen Feuer, Sturm- Glasbruch- und Leitungswasserschaden, Explosionsgefahr, Terrorismus sowie einer Gebäudehaftpflichtversicherung, jeweils für die Einrichtung des Hotels (FF & E und OS & E);*
- g) *die Kosten des Betriebes der Aufzüge einschließlich der damit zusammenhängenden Serviceleistungen und Arbeiten, der Beleuchtung und der Reinigung der allgemeinen Gebäudeteile und des Portierdienstes;*

- h) *die Kosten für aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Auflagen erforderliche Änderungen, Nachjustierung, uä der technischen Anlagen im Pachtgegenstand, in jeden Fall nur soweit diese jeweils dem Betrieb des Pachtgegenstandes betreffen;*
- i) *sämtliche mit dem Parkbetrieb (samt Instandhaltung bzw. wartungstechnischer Einrichtungen) verbundenen Kosten, etc.;*
- j) *Kosten der Installation, Eichung, Wartung, voll Wartung, Erneuerung von und Ablesung von Messvorrichtungen zur Verbrauchsermittlung;*
- k) *Kosten im Zusammenhang mit Betrieb Beaufsichtigung und Bewachung, einschließlich des Personals und dem Betrieb der technischen Ausstattung wie beispielsweise Personalrufanlagen (Handygebühren etc.), der laufenden Kosten des Anschlusses an Sicherheitssysteme welcher Art auch immer (wie zB an Brandmeldezentralen, oder im Zusammenhang mit de[n] Aufzugsanlagen), Videoüberwachung;*
- l) *die Kosten des laufenden Betriebs eines W-LAN Systems oder sonstiger Kommunikationsmittel (etwa „internet of things“) im Pachtgegenstand;*
- m) *Soweit Anlage 7.1 des Pachtvertrages nicht anderweitiges vorsieht: Die Kosten des Betriebs, der Reinigung, Wartung, Vollwartung, Instandhaltung, Instandsetzung und Erhaltung der Grün-, Garten- und Außenanlagen (wie technische Einrichtungen, Außenbeleuchtung, Außenmöbel, Leuchtschriften, Außenfenster, Fassaden, Außenjalousien, Zäune, Zugangs- und Zufahrtswege, etc.), einschließlich Ersatzpflanzungen, sowie der Kosten der saisonalen Bepflanzung; Außenlaternen, Anfahrschutzeinrichtungen;*
- n) *soweit Anl. 7.1 des Pachtvertrages nicht anderweitiges vorsieht: Die Kosten, einschließlich der Kosten der eingestellten oder beauftragten Fachkräfte, des Betriebs, der Wartung, Vollwartung, Reparatur, Bereitstellung, Instandhaltung, Instandsetzung und Erhaltung des Gebäudeinneren und sämtliche Einrichtungen baulicher und technischer Art, wie insbesondere der Bereiche Rezeption, Bar, Lobby, Restaurant,/Haustechnikbereichs; HKLSE- und Personalräume, Sanitärräume, WC-und Nassgruppen, der Aufzüge, Anlieferungstext, Abfallvorrichtungen, Heizanlagen, Lüftung- und Klima-/Kühlanlagen, Warmwasseraufbereitung, Sprinkleranlage sofern vorhanden, der Beleuchtung einschließlich Notstrombeleuchtungsanlagen; der Beleuchtungskörper, sonstiger vorhandener technischer Anlagen, oder sonstiger dem Pachtgegenstand dienender Einrichtungen, Markierungsanlagen, Ladezonen, Leitsysteme, Schilderungen, Infotafeln, Informationsstand, Telefonanlage, Türanlagen im Bereich der und zu den Allgemeinflächen, Hintergrund Musikanlagen, AKM-Gebühren, Technikräume, technischer Anlagen wie Heizung, Lüftung, Kühlung, Müll- und Kartonagenpressen;*

- o) *alle sonstigen laufende[n] Nebenkosten des Gebäudebetriebes und der Ausstattung des Gebäudes, darunter insbesondere solcher, die künftig gesetzlich oder durch sonstige behördliche Anordnung vorgeschrieben werden sollten.*“

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind das Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens.

Auch für das Bundesfinanzgericht haben sich – in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht – keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Um beurteilen zu können, ob für den gegenständlichen Pachtvertrag– wie von der beschwerdeführenden Partei in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 31. Mai 2023 ausgeführt – die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung gelangt, bedarf es der Auslegung des in dieser Bestimmung verwendeten Begriffes „Wohnräume“.

Hierzu ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zunächst die historische Interpretation zu bemühen. Bereits in den Fassungen vor BGBl I Nr. 147/2017 hat der Gesetzgeber in Abs. 4 Z 1 leg cit eine Befreiung der „Verträge über die Miete von Wohnräumen“ normiert.

§ 33 TP 5 GebG idF vor BGBl I Nr. 147/2017 lautete auszugsweise:

„(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

- | | | |
|----|------------------------------|----------------|
| 1. | <i>im allgemeinen</i> | <i>1 v.H.;</i> |
| 2. | <i>beim Jagdpachtvertrag</i> | <i>2 v.H.</i> |

(2) [...]

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind 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. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die

typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

(4) Gebührenfrei sind

1. *Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten. Wird ein Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt, so wird der Mietvertrag im Zeitpunkt der Fortsetzung gebührenpflichtig und gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung vertraglich als auf unbestimmte Zeit verlängert;*

2. [...]

[...]

(5) [...]“

Die bis zur Novelle BGBl I Nr. 147/2017 bestehende Begünstigung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG, wonach „*Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten*“ gebührenbefreit waren, hatte – wie aus den Materialien (ErlRV 338 BlgNr 14. GP, S. 11) erhellt – das Ziel, eine Belastung des Fremdenverkehrs mit Gebühren aus Bestandverträgen zu vermeiden. Freilich galt die Befreiung auch außerhalb des Fremdenverkehrsbereiches (vgl. *Lehner/Schaffer* in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG² (2020) § 33 TP 5 Rz 229 mit Verweis auf VwGH vom 24. September 1981, 3621/80).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist unzweifelhaft, dass bereits nach der Rechtslage vor der Novelle BGBl I Nr. 147/2017 die Vermietung von Hotel-, Pensions-, Appartement- oder ähnlichen Nächtigungsmöglichkeiten gebührenrechtlich als Vermietung von Wohnraum und somit gebührenbefreit zu betrachten war.

Mit BGBl I Nr. 147/2017 wurde § 33 TP 5 GebG sodann dahingehend novelliert, dass er nunmehr in der auch auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung auszugsweise wie folgt lautet:

„(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

1. *im allgemeinen* 1 v.H.;

2. *beim Jagdpachtvertrag* 2 v.H.

(2) [...]

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind 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.

(4) Gebührenfrei sind

1. *Verträge über die Miete von Wohnräumen;*

2. [...]

[...]

(5) [...]“

Mit BGBl I Nr. 147/2017 sind nunmehr sämtliche Verträge über die Miete von Wohnräumen gebührenbefreit. Der Gesetzgeber hat somit die bis zum 11. November 2017 bestehende Unterscheidung zwischen kurzfristigen (bis zu drei Monaten, § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG idF vor BGBl I Nr. 147/2017) und darüber hinaus gehenden Wohnraummietverträgen aufgegeben.

Schon im Lichte der historischen Interpretation geht das Bundesfinanzgericht somit davon aus, dass auch zu Beherbergungszwecken (bis zu drei Monaten) vermietete Räumlichkeiten schon bisher gebührenrechtlich als Wohnraum zu qualifizieren und somit gebührenbefreit waren und Verträge über die Miete von solchen auch nach der durch die Novelle BGBl I Nr. 147/2017 erweiterten Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG weiterhin gebührenbefreit bleiben.

Dies deckt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aber auch mit der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, nach der bei der Auslegung des Begriffes „Wohnräume“ auf die Begriffe *„Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen“* in § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG in der Fassung vor BGBl I Nr. 147/2017 zurückgegriffen werden könne (vgl. VwGH vom 29. Juni 2022, Ro 2021/16/0005, Rz 16 ff). Dass die verpachteten Gebäude oder Gebäudeteile *„überwiegend“* Wohnzwecken dienen, ergibt sich flächenmäßig betrachtet aus dem festgestellten Verhältnis von ca 70:30 zugunsten der Wohnzwecken dienenden Flächennutzung. Für die Auslegung des Begriffes „Wohnzwecke“ könne – so der Verwaltungsgerichtshof in Rz 18 des genannten Erkenntnisses weiter – auf die Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl I Nr. 28/1999, zu § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG, zurückgegriffen werden (vgl. 1471 der Beilagen XX GP, 27): *„Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen.“*

All diese Kriterien sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im Beschwerdefall erfüllt und treffen auch auf Hotel-, Pensions-, Gäste- oder andere Beherbergungsräumlichkeiten zu. Dass hier zusätzlich zu der Qualifikation als Wohnraum auch weitere Leistungen angeboten werden (Verköstigung, Reinigung, Conciergeservice etc), mag aus ertragssteuerlicher oder auch gewerberechtlicher Sicht vor dem Hintergrund der Frage, ob ein Gewerbebetrieb oder eine bloße Vermietung vorliegt, zwar von Bedeutung sein, erscheint aber im Lichte der gebührenrechtlichen Judikatur insofern nicht entscheidend, als diese Leistungen jedenfalls nicht den Wohnzweck überwiegen und nur als ergänzende Leistungen zur Nächtigungsmöglichkeit hinzutreten. Dies unterscheidet den gegenständlichen Beschwerdefall auch von jenem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Oktober 2014, 2011/16/0169, zugrunde lag, in dem die einem Pflegeheim typischerweise

zukommende Betreuungskomponente die bestandrechtlichen Elemente vollkommen überlagert hatte. Dies lässt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch damit verproben, dass eine Nächtigung in einem Beherbergungsbetrieb auch möglich ist, wenn man die zusätzlich angebotenen Dienstleistungen nicht in Anspruch nimmt (Verzicht auf die tägliche Zimmerreinigung, keine Verköstigung etc) und somit die Beherbergungsmöglichkeit als reine Unterkunft nutzt. Im Gegensatz dazu kann beispielsweise das Pflegeheim, bei dem für eine Unterbringung typischerweise Pflegebedarf indiziert ist, nicht für eine bloße Unterbringung genutzt werden.

In einem ersten Zwischenschritt geht das Bundesfinanzgericht unter Auslegung der Befreiungsbestimmung mit Hilfe der historischen Interpretation und in Zusammenschau der älteren Judikatur (VwGH vom 24. September 1980, 3621/80), nach der der VwGH bereits keine Zweifel an der Wohnraumqualität einer Urlaubsunterkunft hatte und der jüngeren Judikatur (VwGH vom 29. Juni 2022, Ro 2021/16/0005), nach der Wohnräume dazu bestimmt sind, „speziell auch Nächtigung zu ermöglichen“, davon aus, dass die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs 4 Z 1 GebG sich auch auf Beherbergungsräumlichkeiten erstreckt.

In einem zweiten Schritt ist nunmehr zu prüfen, ob die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG auch in jenen Fällen zur Anwendung gelangt, in denen das Bestandsobjekt oder Teile dessen nicht unmittelbar dem Bestandnehmer, sondern erst in weiterer Folge einem seiner (nächsten) Vertragspartner zur Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses dient.

Da, wie soeben ausgeführt, die Befreiung für die Wohnraummiete schon bisher für eine solche mit der Dauer von bis zu drei Monaten galt (§ 33 TP 5 Abs 4 Z 1 idF vor BGBl I Nr. 147/2017), kann zur Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs der Befreiung auf die bisherige Literatur und Judikatur zurückgegriffen werden (vgl *Twardosz*, GebG^{7.00} § 33 TP 5 [Stand 1.1.2021, rdb.at]).

Vor diesem Hintergrund kommt der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. August 2020, Ra 2020/16/0077, besondere Bedeutung zu:

In dieser hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei der sich aus § 33 TP 5 Abs. 3 dritter Satz GebG idF BGBl I Nr. 28/1999 ergebenden Begünstigung (bei Bestandverträgen über die Vermietung und Nutzungsüberlassung von Gebäuden oder Gebäudeteilen für Wohnzwecke sollen für die Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes zum Ansatz gelangen) die sachliche Bestimmung des Bestandsobjektes maßgeblich ist. Dass allein der zu vergebührende Bestandvertrag einer Vertragspartei (Bestandnehmer) schon unmittelbar (überwiegend) der Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses des Bestandnehmers dienen müsste, wäre damit nicht vorausgesetzt.

Dass die Vermietung einer Beherbergungsmöglichkeit (Hotel-, Pensions-, Gäste- oder andere Beherbergungsräumlichkeiten) der – wenn auch mitunter bloß kurzfristigen – Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses dient, ist dem Begriff der Beherbergung immanent. Geht es doch, wie der Verwaltungsgerichtshof schon erkannt hat, darum in „*in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen*“. Genau diesem Zweck entspricht eine Beherbergungsmöglichkeit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts. Wenn nun mit dem Pachtvertrag der beschwerdeführenden Partei seitens der Verpächterin eine Betriebspflicht für ein Hotel aufgetragen wird, so ergibt sich für das Bundesfinanzgericht daraus zwingend, dass das Bestandsobjekt auf einer weiteren Stufe der Wohnraumnutzung zuzuführen ist.

Ebenso wie bei der mit BGBl I Nr. 147/2017 erfolgten Erweiterung der Befreiung auf sämtliche Mietverträge über Wohnraum das Ziel darin bestand, die Überwälzung der Nebenkosten eines Bestandsvertrages wie etwa auch die Rechtsgeschäftsgebühr auf den Mieter oder Nutzungsberechtigten zu vermeiden, war auch bereits bei der seinerzeitigen Befreiung in § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 idF vor BGBl I Nr. 147/2017 das Ziel, eine Belastung ua des Fremdenverkehrs durch Überwälzung der Rechtsgeschäftsgebühren aus (kurzfristigen) Bestandverträgen (vgl. ERLRV 338 BlgNr 14. GP, S. 11) zu vermeiden.

Sofern die belangte Behörde in ihrer Replik auf die Ausführungen der beschwerdeführenden Partei vor dem Hintergrund der Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 3155a) die Ansicht vertritt, dass Gebäude oder Gebäudeteile, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (Hotels, Gaststätten, gewerbliche Appartementvermietung), grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung dienen, womit in der Regel keine Überlassung für Wohnzwecke vorliegt, ist darauf zu verweisen, dass es sich bei den Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für Gerichte beachtliche Rechtsquellen handelt. Erlässe der Finanzverwaltung begründen keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139 mwN). Im Übrigen steht die von der belangten Behörde herangezogene Ansicht der Finanzverwaltung in Zusammenhang mit der Absetzung für Abnutzung und erschließt sich der Zusammenhang mit einem gebührenrechtlichen Tatbestand daher schon deshalb nicht.

Zu den von der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung für ihre Rechtsansicht ins Treffen geführten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 10. Februar 2022, Ro 2019/15/0179 und VwGH vom 29. Juni 2022, Ro 2021/16/0005) ist auszuführen, dass dem Erkenntnis zu Ro 2019/15/0179 ein umsatzsteuerlicher Sachverhalt zu Grunde lag und das Umsatzsteuergesetz (nunmehr in § 10 Abs 2 Z 3 lit a bzw c UStG 1994) im Unterschied zum Gebührengesetz explizit zwischen einer „Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken“ und der „Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen“ unterscheidet. Wenn der Verwaltungsgerichtshof in Wiedergabe seiner Vorjudikatur in seinem Erkenntnis sodann aussprach, dass „Gebäude [...] dann Wohnzwecken iSd Bestimmung des § 10 Abs 2 Z 4 lit d

UStG 1994 dienen, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben zu ermöglichen und Menschen somit auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft gewähren“, und die „Dauer“ als entscheidendes Kriterium für die Unterscheidung zwischen „Wohnzweck“ und „Beherbergung“ ausmacht, so entspricht dies nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der sich aus den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen ergebenden Differenzierung. Eine solche Unterscheidung zwischen Wohnzwecken und Beherbergungsräumlichkeiten ist der gebührenrechtlichen Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG jedoch fremd.

Dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten, zu einem gebührenrechtlichen Sachverhalt ergangenen, Erkenntnis des VwGH, Ro 2021/16/0005, kann bei weitgehend gleicher Formulierung von Wohnzwecken („Wohnzwecken dienen Gebäude [...] dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen“) die in umsatzsteuerlicher Sicht relevante Komponente „auf Dauer“ gerade nicht entnommen werden.

In Zusammenschau der oben dargestellten historischen Entwicklung der Befreiungsbestimmung einerseits und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes andererseits kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass daraus für den Beschwerdefall folgt, dass auch die kurzfristige Vermietung zu Beherbergungszwecken gebührenrechtlich als gebührenbefreite Vermietung von Wohnraum zu betrachten ist und sich diese Befreiung auch auf den strittigen Bestandsvertrag erstreckt, da beim Abschluss dieses Vertrages – wie sich aus Punkt 1.3. und der darin festgeschriebenen Verpflichtung, den Pachtgegenstand als Hotel zu betreiben, ergibt – bereits feststand, dass das Gebäude oder Gebäudeteile letztlich überwiegend Wohnzwecken dienen sollte.

Der angefochtene Bescheid wird daher (ersatzlos) aufgehoben.

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.

Zu der Rechtsfrage, ob unter die in § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG idF BGBl I Nr. 147/2017 genannten „Wohnräume“ auch - wie das Bundesfinanzgericht aufgrund der oben dargestellten historischen Interpretation der anzuwendenden Gesetzesbestimmung vermeint – die Beherbergungsräumlichkeiten zählen, fehlt – soweit ersichtlich – einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die ordentliche Revision zugelassen ist.

Wien, am 29. November 2023