

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Alexander Kuba und Christian Gerzabek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Holding Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13/Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 21. April 2023 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. April 2023 betreffend Bestandvertragsgebühr zu ***ErfNr*** (Bestandvertrag mit ***MIETERIN*** vom 09. November 2021), Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. November 2024 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gebührenanzeige vom 3.1.2022 – Mietvertrag vom 09.11.2021

Am 3.1.2022 wurde beim Finanzamt Österreich (kurz FA) eine beglaubigte Abschrift (ohne Anlagen) des am 09.11.2021 zwischen der ***Bf1*** (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Vermieterin und der ***MIETERIN*** als Mieterin abgeschlossenen Mietvertrages angezeigt, der beim FA unter ***ErfNr*** erfasst wurde.

Gegenstand des Vertrages ist die Liegenschaft ***KG*** ***EZ***, ***ADR***, mitsamt dem darauf errichteten Hotelgebäude und der darin befindlichen Hoteleinrichtung.

Ermittlungen durch das FA

Über Anforderungen des Finanzamtes (Vorhalte vom 21.10.2022, 5.1.2023) übermittelte die Bf. folgende Anlagen zum Mietvertrag:

A Franchisevertrag,

B Comfort Letter ***X***

C Property Improvement Plan des Franchisegebers

18.2 - Vergleich zwischen dem Vermieter und dem vorherigen Mieter vom 9.6.2021 sowie

Aufstellungen und Berechnungen über die bisher bezahlte Ergebnismiete, Betriebskosten, Versicherungen und Franchisegebühren.

Weiters teilte die Bf. dem FA mit Email vom 9.2.2023 mit, dass bisher keine variable Miete angefallen sei, da kein Gewinn erwirtschaftet worden sei und dass bis dato keinerlei Investitionen betr. PIP Maßnahmen getätigt worden seien.

Vorläufiger Bescheid vom 7.4.2023

Mit Bescheid vom 07.04.2023 setzte das FA die Gebühr gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 322.141,06 fest. Bei Berechnung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1957 ging das FA von einer Bemessungsgrundlage iHv € 32.214.108,08 aus.

Die Bescheidebegründung lautet wie folgt:

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

Bei dem gemäß § 20 BAO im Rahmen einer vorläufigen Festsetzung auszuübenden Ermessen wird dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit der Vorzug gegenüber der Rechtsbeständigkeit gegeben. Daneben wird dem Normzweck des § 200 BAO Rechnung getragen, der darin zu sehen ist, eine dem Gesetz entsprechende Abgabenerhebung nach Wegfall der Ungewissheit zu gewährleisten.

Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr : Mindestmiete für 159 Zimmer

2022 : € 252,- brutto x 159 x 12 = € 480.816,-

2023 : € 504,- brutto x 159 x 12 = € 961.632,-

2024 : € 630,- brutto x 159 x 12 = € 1.202.040,-

ab 2025 € 828,- brutto x 159 x 12 x 15fache = € 23.697.360,-

Franchisegebühren € 17.910,- pro Monat x 12 x 18fache = € 3.868.560,-

Betriebskosten lt Punkt 12 : Müll € 1.251,03 brutto pro Monat x 12 x 18fache = € 270.222,26,

Grundsteuer € 1.075,23 brutto pro Monat x 12 x 18fache = € 232.249,49,

*Versicherung € 3.423,35 brutto pro Monat x 12 x 18fache = € 793.443,17,
Rauchfangkehrer € 33,62 brutto pro Monat x 12 x 18fache = € 7.260,84,
Wasser/Abwasser € 1.273,16 brutto pro Monat x 12 x 18fache = € 275.002,34,
Brunnenstrom € 2.220,- brutto pro Monat x 12 x 18fache = € 479.520,-.
Die Bemessungsgrundlage beträgt insgesamt € 32.214.106,08.
Gemäß § 15 Abs 1 Bewertungsgesetz darf der Gesamtwert von Nutzungen oder
Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, das Achtzehnfache des Jahreswertes
nicht übersteigen.*

*Die Versicherungen und die Betriebskosten wurden aufgrund der verrechneten Kosten
ermittelt, wobei davon die Versicherungen € 2.397,34 brutto/Monat u. die von der
Gesellschaft selbst abgeschlossenen Versicherungen € 1.026,01 betragen.*

*Der Gebührenbescheid ergeht vorläufig, da der Umfang der Steuerpflicht aufgrund der
Höhe der Ergebnismiete und der Franchisegebühren derzeit noch ungewiss ist.“*

Beschwerde

In der dagegen am 20.04.2023 eingebrachten Beschwerde wird die Anwendung der Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG für Verträge über die Miete von Wohnräumen und die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt.

Begründet wurde die Beschwerde wie folgt:

„Der § 33 TP 5 GebG enthält im Absatz 4 Z 1 eine Befreiung für „Verträge über die Miete von Wohnräumen“. Der aktuelle Wortlaut dieser Befreiungsbestimmung resultiert aus einer mit BGBl I 2017/147 vorgenommenen Novellierung. Vor dieser Novellierung lautete die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Absatz 4 Z 1 GebG wie folgt:

„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.“

*Die vorstehend wörtlich wiedergegebene Bestimmung stammte aus dem Jahr 1976 und wurde mit BGBl. 1976/668 zur **Vermeidung der Belastung des Fremdenverkehrs** mit Gebühren aus Bestandverträgen eingeführt. Die durch BGBl. I 2017/147 neu geschaffene Rechtslage ergibt sich ganz einfach dadurch, dass von der bisherigen Befreiung die zeitliche Einschränkung gestrichen wurde (siehe nachfolgende Darstellung):*

„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.“

Aufgrund der historischen Entwicklung der Befreiungsvorschrift sind daher mit der Miete von Wohnräumen zweifelsfrei auch Hotels erfasst. Gegenüber der bis 2017 geltenden Rechtslage ist lediglich die zeitliche Beschränkung weggefallen. Darüber hinaus wurde die bis zur Novelle 2017 im § 33 TP 5 Abs. 3 GebG enthaltende Bemessungsgrundlagenobergrenze für Bestandverträge über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, im Rahmen dieser Novellierung des GebG gestrichen und wurden auch solche Bestandverträge in die Befreiung gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 aufgenommen (siehe dazu etwa die nachstehend wiedergegebenen Ausführungen des VwGH vom 29. Juni 2022, Ro 2021/16/0005, Rn 16):

„Die Gebührenbefreiung für die Miete von „Wohnräumen“ galt schon vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 147/2017 für die Miete bis zu einer Dauer von drei Monaten (§ 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG idF BGBl. 1976/668). Die Materialien zu § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung geben keinen Hinweis zur Auslegung des Begriffes „Wohnräume“. Für die Auslegung kann 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. Nach dieser Bestimmung waren bei solchen Verträgen die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen (vgl. in diesem Sinne Twardosz, Kommentar zum Gebührengesetz⁷ (2021) § 33 TP 5 Rz 73/1). Mit der Änderung der Gebührenbefreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG entfiel gleichzeitig die Regelung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG.“

*Zum Thema „**unmittelbare oder mittelbare Nutzung**“ für Wohnzwecke hat der VwGH in der E Ro 2021/16/0005 ab Rn 17 wörtlich wie folgt ausgeführt:*

„17 Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Auslegung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG in der Fassung vor BGBl. I Nr. 147/2017 festgehalten, dass § 33 TP 5 Abs. 3 dritter Satz GebG von „Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen“ spricht. Die Syntax legt nahe, dass sich der Halbsatz „die überwiegend Wohnzwecken dienen“ auf „Gebäude oder Gebäudeteile“ bezieht, d.h., dass die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes 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 (vgl. VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0077).

18 Die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes ist demnach losgelöst von der durch den Mieter beabsichtigten Verwendung des Bestandobjektes zu verstehen. Relevant ist, ob das Bestandobjekt überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden kann.“

Wie der VwGH in der E vom 18.8.2020, Ra 2020/16/0077 bereits zur „alten“ Rechtslage für Gebäude, die Wohnzwecken dienen, festgehalten und in der E vom 29. Juni 2022, Ro 2021/16/0005 auch für die im gegenständlichen Fall anzuwendende Rechtslage bestätigt hat, handelt es sich bei dieser Befreiung für Verträge über die Miete von Wohnräumen um keine persönliche, sondern um eine sachliche Befreiung, bei der es nicht auf die tatsächliche Verwendung durch den jeweiligen Mieter, sondern auf die objektive Nutzbarkeit für Wohnzwecke ankommt (E vom 29. Juni 2022, Ro 2021/16/0005, Rn 18). Der VwGH hat nicht nur aufgrund der Syntax, sondern auch in teleologischer Interpretation erkannt, dass andernfalls die mit einer Bestandvertragsgebühr verbundene Kostenbelastung der Vorstufe im Rahmen der Kalkulation vom Betreiber an den tatsächlichen „Bewohner“ weiterverrechnet und die Befreiungsbestimmung auf dessen Ebene daher nicht voll wirksam werden würde. Wörtlich heißt es in der VwGH-E vom 18.8.2020, Ra 2020/16/0077, Rn 12:

„Werden, wie im Revisionsfall, mehrere aufeinander aufbauende Bestandverträge zur Deckung von Wohnbedürfnissen abgeschlossen, verhilft der vom Gesetz intendierten Begünstigung „der Miete oder Nutzungsüberlassung von Wohnzwecken dienenden Räumlichkeiten“ die Begünstigung jedes einzelnen Bestandvertrages (über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen) auf jeder Stufe, weil davon auszugehen ist, dass Nebenkosten eines Bestandvertrages wie etwa auch die Rechtsgeschäftsgebühr zumindest zum Teil auf Bestandnehmer und in einer mehrstufigen Vertragskonstellation (über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen) auf den letzten Mieter oder Nutzungsberechtigten überwältzt werden.“

Angesichts der Tatsache, dass nicht zuletzt der Tourismus und damit die Hotellerie von der Corona- Krise ganz besonderes stark getroffen wurde, ist die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG ein Beispiel für gelungene und weitsichtige Gesetzgebung, noch dazu wo der gegenständliche Vertrag mitten in der Krise verhandelt und abgeschlossen wurde.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.07.2023 wies das FA die Beschwerde ab.

Die gesonderte Begründung lautet wie folgt:

„Gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 Gebührengesetz (GebG) sind Verträge über die Miete von Wohnräumen von der Gebühr befreit.

Die Intention des Gesetzgebers bei Einführung dieser Bestimmung war es, das Wohnen günstiger zu machen. Aus den Materialien zur Änderung der Befreiung ist zu sehen, dass man damit die Kosten für den Mieter reduzieren wollte.

Es war nicht Intention des Gesetzgebers Betreiber von Hotels zu entlasten.

Auch ist es nicht als wahrscheinlich anzusehen, dass es sich bei der Befreiungsbestimmung - wie in der Beschwerde ausgeführt - um ein Beispiel für gelungene weitsichtige Gesetzgebung handelt, um die Belastung der Hotellerie in einer etwaig in den Folgejahren auftretenden Pandemie zu verringern.

Dass man bei der Miete/Pacht eines Hotels keineswegs davon ausgehen kann, dass diese unter die Wohnraumbefreiung fallen ist auch aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ableitbar:

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.09.2017, Ra 2017/16/0111 (ergangen zur alten Rechtslage, das heißt vor § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG in der Fassung BGBl. I Nr. 147/2017) ging es um die Beurteilung der gebührenrechtlichen Dauer eines Mietvertrages über ein Hotel. Es wurde die Dauer aufgrund der Ausführungen im Vertrag als auf bestimmte Dauer beurteilt. Es ging zwar nicht um die Frage, ob es sich um Wohnraum handelt, jedoch hätte die Beurteilung, dass es sich um Wohnraum handelt dazu führen müssen, dass der Vertrag gebührenrechtlich auf unbestimmte Dauer anzusehen ist.

Auch in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 09.09.2015, Ro 2014/16/0072 ging es um die Beurteilung der Dauer eines Vertrages über ein Hotel. Auch hier wurde die Beurteilung des Vertrages als auf bestimmte Dauer abgeschlossen bestätigt.

Auch das BFG hat in seinen Entscheidungen betreffend Pacht-/Mietverträge über Hotels die Befreiungsbestimmung nie in Erwägung gezogen (vgl. BFG vom 09.05.2022, RV/7100014/2022; vom 08.04.2022, RV/7100987/2020; vom 03.02.2022, RV/7102701/2021; vom 18.08.2021, RV/7101633/2019 und vom 05.08.2021, RV/7102882/2019).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung dienen Gebäuden oder Gebäudeteilen, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (Hotels, Gaststätten, gewerbliche Apartmentvermietung), grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung, womit in der Regel keine Überlassung für Wohnzwecke vorliegt (EStR 2000, RZ 3155a). Der gegenständliche Vertrag fällt daher nicht unter die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG.“

Vorlageantrag

Am 14.08.2023 brachte die Bf einen Vorlageantrag ein, in dem die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt wurde.

Zu den Argumenten des FA führte die Bf. nach Darstellung der historischen Entwicklung der hier relevanten Bestimmungen des § 33 TP 5 Abs. 3 dritter Satz GebG und des § 33 TP 5 Abs. 4 Z1 GebG aus wie folgt:

„Zu den Materialien der GebG-Novelle 2017

In der Begründung zur Beschwerdeentscheidung wird offensichtlich die Auffassung vertreten, dass die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z1 GebG seit 2017 nur noch für „private“ Wohnräume gelten soll und nicht mehr für touristische Wohnräume. Das ist schon deshalb unwahrscheinlich, weil der Wortlaut dieser Bestimmung gegenüber der bis 2017 zweifelsfrei für touristische Wohnräume geltenden Version nicht geändert, sondern lediglich um die zeitliche Befristung gekürzt wurde. Misst man den Materialien derartige Bedeutung für die Interpretation zu, würde es überraschen, wenn der Gesetzgeber den gewünschten Wegfall der Befreiung - noch dazu bei gleichbleibendem Wortlaut - dort nicht zumindest erwähnt hätte. Ohne explizite Erwähnung des Wegfalls der Befreiung für „touristische“ Wohnräume in den Materialien wäre wohl zu erwarten gewesen, dass der Gesetzgeber einen etwas anderen Wortlaut gewählt hätte, um den Wegfall der Befreiung zumindest mit einer im Gesetzeswortlaut „wahrnehmbaren“ Grundlage zu versehen.

Von den seit 1976 unter die Befreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG fallenden touristisch genutzten Wohnräumen sind jedenfalls auch Hotelzimmer umfasst (vgl. Arnold, § 33 TP 5 Anm. 31a). Der Umstand, dass die aktuelle Befreiung des § 33 TP 6 Abs. 4 Z1 GebG nicht nur für „privates“ Wohnen, sondern nach wie vor auch für den Tourismus gilt, wird auch von Vertretern der Finanzverwaltung aus der für die Gebühren zuständigen Abteilung, die wohl auch an der legislatischen Formulierung der aktuellen Befreiungsbestimmung mitgewirkt haben, so gesehen. So schreibt etwa Themel in dem von Themel/Ofner fortgeführten Gebührenkommentar von Fellner, herausgegeben im Linde-Verlag, in der Rz 186 zu § 33 TP 5 GebG wie folgt (Hervorhebung durch Fettdruck nicht im Original):

Der Auslegung des VwGH folgend, schließt die Anmietung zum Zweck der (gesamten) Untervermietung die Befreiung nicht aus. So ist die Befreiung auch auf die gewerbliche Anmietung mit der Absicht der Untervermietung zu touristischen Zwecken anwendbar, sodass auch Ferienwohnungen, die in Erwerbsabsicht angemietet werden, befreit sind. §

33 TP 5 Abs 4 Z1 GebG setzt nicht voraus, dass der Bestandnehmer das Bestandobjekt selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzen muss."

Weiter heißt es bei Themel:

„Vor der Entscheidung des VwGH vom 10. August 2020, Ra 2020/16/0077 wurde in der Literatur davon ausgegangen, dass Vertragsbestimmungen wie „Miete zu Geschäftszwecken“ die Anwendung des § 33 TP 5 Abs 3 dritter Satz GebG idF BGBl I 1999/28 ausschließen (vgl Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁸ § 33 TP 5 Rz 28c). Dies ist mE aufgrund der nun ergangenen Judikatur als überholt anzusehen, sodass Vertragsbestimmungen wie „Miete zu Geschäftszwecken“ oder „Miete zum Zweck der Untervermietung - für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht schädlich sind. Da auf die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes und nicht auf die unmittelbare Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses abgestellt wird, sind Juristische Personen als Bestandnehmer von der Befreiung nicht ausgeschlossen (vgl dazu auch das E des BFG vom 7. März 2022, RV/210WM2/2020, worin ausgeführt wird, dass die Befreiungsbestimmung nicht zwischen Unternehmen und Privatpersonen sowie Haupt- und Untermietern differenziert).“

Fazit: Aus unserer Sicht ist die in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vertretene Auffassung, dass die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG nur noch für „private“ Wohnräume gelten soll, nicht nachvollziehbar, weil es dazu bei unverändertem Gesetzeswortlaut keine Hinweise in den Materialien gibt und auch an der legislatischen Formulierung des Gesetzestextes mitwirkende Vertreter des Finanzministeriums diesbezüglich der Ansicht sind, dass „touristisch“ genutzte Wohnräume weiterhin von dieser Bestimmung mit erfasst sind.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zu § 33 TP 5 Abs. 3 dritter Satz GebG

Bei den von der Behörde angeführten Judikaten ging es immer um die gebührenrechtliche Abgrenzung der bestimmten von der unbestimmten Dauer, also um die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Gebühr. Die herrschende Verwaltungspraxis ging bis vor kurzem davon aus, dass es sich bei der im § 33 TP 5 Abs. 3 dritter Satz vorgesehene Begünstigung um eine persönliche Begünstigung nur für jene Verträge handelt, bei denen es unmittelbar um die Nutzung für private Wohnzwecke geht, also um Verträge mit der jeweils „wohnenden (natürlichen) Person“. Erst im Rahmen einer Entscheidung vom 18.08.2020, Ra 2020/16/0077 hat der VwGH „erkannt“, dass es sich bei der Begünstigung für Wohnzwecke um eine sachliche Begünstigung handelt, die auch von einem „Zwischen(ver)mieter“ bzw von einer juristischen Person in Anspruch genommen werden kann. Vor dieser Entscheidung wurde die Bestimmung des § 33 TP 5

Abs. 3 dritter Satz GebG von den Beschwerdeführern in den angeführten Entscheidungen wohl als persönliche und nicht als sachliche Begünstigung interpretiert.

Der Versuch der Finvw, die Nichtgewährung der Befreiung im gegenständlichen Fall mit den angeführten Entscheidungen der Finanzgerichte (VwGH bzw BFG) zu begründen, geht daher aus folgenden Gründen ins Leere:

■ *Aufgrund der damaligen Verwaltungspraxis kam keiner der Beschwerdeführer bei Bestandverträgen zwischen Eigentümer und Hotelbetreiber auf die Idee, Im Rahmen der Abgrenzung zwischen bestimmter und unbestimmter Vertragsdauer die Begünstigung des Abs. 3 dritter Satz für Wohnzwecke zu begehren.*

■ *Nachdem die Finanzgerichte nur darüber entscheiden, was vom jeweiligen Beschwerdeführer vorgebracht wird und die Beschwerdeführer nicht auf die Idee kamen, die Begünstigung vorzubringen, ist auch klar, warum sich auch die Finanzgerichte nicht mit diesem Thema beschäftigt haben. Nach ständiger Rspr des VwGH hat der Beschwerdeführer nämlich keinen Anspruch auf eine inhaltlich richtige Entscheidung (zB VwGH Ra 2018/16/0021 vom 26.04.2018), sondern nur Anspruch auf Prüfung der vorgebrachten Beschwerdepunkte. Und wenn kein Beschwerdeführer die Begünstigung geltend machte, bestand für die Gerichte auch keine Veranlassung dazu Stellung zu nehmen oder das Thema von sich aus zu relevieren.*

Die Aussagen der Flvw in den Einkommensteuer-Richtlinien.

Der Verweis in der Begründung auf die Rz 3155a der Einkommensteuer-Richtlinien (kurz: EStR) stellt uE auch keine taugliche Begründung für die Ablehnung der Befreiung dar, weil es in dieser Bestimmung heißt, dass eine "Überlassung für Wohnzwecke" iSd § 8 Abs. 1 EStG 1988 jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum über einen Zeitraum von zumindest drei Monaten vorliegt:

■ *Im Bereich der Einkommensteuer geht die Flvw somit davon aus, dass eine Überlassung für Wohnzwecke nur dann vorliegt, wenn sie mindestens drei Monate dauert*

■ *Der zur Förderung des Fremdverkehrs eingeführte § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG befreite bis zur Novelle 2017 hingegen Verträge über die Miete von Wohnräumen nur bis zu einer Dauer von drei Monaten.*

Gebührenrechtlich geht der Gesetzgeber demnach seit dem Jahr 1976 davon aus, dass Wohnraum auch kurzfristig überlassen werden kann, was für den Letztnutzer im Fremdenverkehr Ja sogar der Regelfall und nur selten die Ausnahme sein wird. Da es In zeitlicher Hinsicht keine Schnittmenge mit der einkommensteuerlichen Beurteilung gibt,

gehen uE auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung ins Leere. Siehe diesbezüglich auch die Ausführungen von Stoll in BAO, Band 1, Seite 229, wo es heißt: „Der Wortform nach gleichen Ausdrücken, die von verschiedenen Teilrechtsordnungen verwendet werden, muss also nicht in der ganzen Rechtsordnung der gleiche Inhalt beigemessen werden. Sie können unterschiedlich teleologisch ausgerichtet, Ihrer jeweiligen unterschiedlichen Regelungsaufgabe nach inhaltlich unterschiedlich bestimmt sein.“

Zusammenfassend zitieren wir noch einmal Themel in dem von Themel/Ofner fortgeführten Gebührenkommentar von Fellner, herausgegeben im Linde-Verlag, in der Rz 165 zu § 33 TP 5 GebG wie folgt (Hervorhebung durch Fettdruck nicht im Original):

„Der Auslegung des VwGH folgend, schließt die Anmietung zum Zweck der (gesamten) Untervermietung die Befreiung nicht aus. So ist die Befreiung auch auf die gewerbliche Anmietung mit der Absicht der Untervermietung zu touristischen Zwecken anwendbar, sodass auch Ferienwohnungen, die in Erwerbsabsicht angemietet werden, befreit sind. § 33 TP 5 Abs 4 z 1 GebG setzt nicht voraus, dass der Bestandnehmer des Bestandobjekt selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzen muss.

Vor der Entscheidung des VwGH vom 18. August 2020, Ra 2020/16/0077 wurde in der Literatur davon ausgegangen, dass Vertragsbestimmungen wie „Miete zu Geschäftszwecken“ die Anwendung des § 33 TP 6 Abs 3 dritter Satz GebG idF BGBl I / 1899/28 ausschließen (vgl Arnold/Arnold, Rechtsgebühren § 33 TP 6 Rz 28c). Dies ist mE aufgrund der nun ergangenen Judikatur als überholt anzusehen sodass Vertragsbestimmungen wie „Miete zu Geschäftszwecken“ oder „Miete zum Zweck der Untervermietung“ für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht schädlich sind.*

Da auf die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes und nicht auf die unmittelbare Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses abgestellt wird, sind juristisch« Personen als Bestandnehmer von der Befreiung nicht ausgeschlossen (vgl dazu auch das E des BFG vom 7. März 2022, RV/2100842/2020, worin ausgeführt wird, dass die Befreiungsbestimmung nicht zwischen Unternehmen und Privatpersonen sowie Haupt- und Untermietern differenziert).“

Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 7.2.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Beweisaufnahme durch das BFG

Von der Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Verfahrensleitende Beschlüsse des BFG

Mit Beschluss vom 21.5.2024 teilte das BFG der beschwerdeführenden Partei mit, dass eine Aussetzung der Rechtssache gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu Gz. Ro 2024/16/0004 auf Grund einer Amtsrevision gegen die Entscheidung BFG 29.11.2023, RV/7104160/2019 anhängigen Verfahrens beabsichtigt werde und räumte ihr die Gelegenheit ein bis zum 30.06.2024 bekanntzugeben, ob der beabsichtigten Aussetzung überwiegende Interessen entgegenstehen.

Mit weiterem Beschluss vom 19.6.2024 übermittelte das BFG den Verfahrensparteien das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.05.2024, Ro 2024/16/0004 und räumte beiden Parteien die Gelegenheit ein, bis zum 31.7.2024 eine ergänzende Stellungnahme einzubringen und allenfalls die bisherigen Anträge zu modifizieren.

Stellungnahme des FAÖ vom 31.7.2024

Am 31.7.2024 teilte das FA mit, dass kein ergänzendes Vorbringen erstattet werde und der Antrag, die Beschwerde abzuweisen, aufrechterhalten wird.

Stellungnahme der Bf. vom 31.7.2024

Die Bf. brachte am 31.7.2024 eine umfangreiche Stellungnahme ein, in der im Wesentlichen geltend gemacht wurde, dass die Entscheidung VwGH 14.05.2024, Ro 2024/16/0004 nicht nachvollziehbare Widersprüche aufweise und es an einer nachvollziehbaren Begründung für die getroffene Entscheidung mangle. Sie widerspreche mehrfach der Entscheidung Ra 2020/16/0077, ohne Hinweis darauf, dass der VwGH mit der Entscheidung Ro 2024/16/0004 von den in der Entscheidung Ra 2020/16/0077 geschöpften Erkenntnissen abgehen wolle und der VwGH widerspreche sich in der Entscheidung Ro 2024/16/0004 auch selbst, indem zwar definiert werde, dass es sich bei Gebäuden für Wohnzwecke um Gebäude handle, die privates Leben, speziell Nächtigung, ermöglichen sollen, diese Qualität einem Hotel aber nicht zugestanden wird, obwohl der durchschnittliche Hotelgast ein Hotel gerade zu diesem Zweck, nämlich zur Nächtigung, zu buchen pflegt.

Weiters wurde zur Bemessungsgrundlage die Einbeziehung der Franchisegebühren beanstandet. Die Franchisegebühren würden unmittelbar zwischen dem Mieter und dem

Franchisegeber verrechnet werden. Es handle sich also um keine „Nebenkosten“, die über den Vermieter abgerechnet werden. Soweit ersichtlich habe es der VfGH bei der „Überwälzung“ von Nebenkosten nicht als verfassungswidrig angesehen, wenn auf Ebene des Vermieters anfallende und dem Mieter weiterverrechnete Nebenkosten im Falle der Beurkundung auch in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr mit einbezogen werden (VfGH vom 1. März 1974, B 344/73). Der VfGH habe sich aber noch nicht dazu geäußert, ob es auch verfassungskonform ist, Kosten für Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr mit einzubeziehen, die nicht vom Vermieter an den Mieter überwält, sondern direkt zwischen Mieter und einem „Dritten“ abgerechnet werden. Nach Einschätzung der Bf. könne es nicht verfassungskonform sein, Nebenkosten, die nicht über den Vermieter abgerechnet werden, in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr mit einzubeziehen.

Gegenäußerung des Finanzamtes vom 29.8.2024

Am 29.8.2024 gab das FAÖ eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bf. mit folgendem Inhalt ab:

„Da es sich bei der übermittelten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes um eine höchstgerichtliche Entscheidung handelt, wird nur kurz auf die diesbezügliche Stellungnahme eingegangen:

In den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei werden Gebäude oder Gebäudeteile, in denen Nächtigung möglich ist, auch als Wohnräume gesehen. Ein Hotelzimmer dient natürlich der Nächtigung, nur macht der Umstand, dass es zum Schlafen genutzt werden kann, dieses nicht auch zu Wohnraum. Der Begriff Wohnraum in der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG ist im Gesetz nicht näher definiert und erfolgte eine Definition erstmals in der Entscheidung des VwGH vom 29.06.2022, Ro 2021/16/0005, weshalb der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 14.05.2024, Ro 2024/16/0004 auf diese - auch wenn es um ein unbebautes Grundstück ging - verwiesen hat.

Laut dieser Definition dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann Wohnzwecken, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen. Dabei sind auch mietvermietete Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume sowie ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen.

In der Entscheidung vom 14.05.2024, Ro 2024/16/0004 wird nun ausgeführt, dass das dort gegenständliche Bestandsobjekt - ein Hotel - nicht Wohnzwecken im Sinne der oben genannten Definition dient.

Dies ist auch kein Widerspruch zur Entscheidung vom 18.08.2020, Ra 2020/16/0077, weil der Endnutzer eben nicht Wohnräume mietet. Das Hotelzimmer ermöglicht zwar die Nächtigung, wird aber dadurch nicht zum Wohnraum.

Anders verhält es sich bei Räumen in einer Seniorenresidenz, in denen die Bewohner einen Teil ihres Lebens verbringen. Bestandverträge betreffend Hotels waren auch in der Zeit vor dem 10.11.2017 gebührenpflichtig und wurde dies auch vom Verwaltungsgerichtshof so gesehen (vgl. VwGH vom 19.09.2017, Ra 2017/16/0111, vom 09.09.2015, Ro 2014/16/0072 und vom 27.01.2000, 99/16/0017).

Zur Bemessungsgrundlage: In die Bemessungsgrundlage sind alle Leistungen einzubeziehen, die der Bestandnehmer zu zahlen hat, um in den Genuss der Bestandsache zu gelangen und die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache stehen. Die Bestandnehmerin ist aufgrund des Bestandvertrages verpflichtet ein Hotel auf Grundlage des dem Mietvertrag beigelegten Franchisevertrages zu führen. Das Recht zur Führung des Hotels wurde der Bestandnehmerin mit dem gesondert abgeschlossenen Franchise-Vertrag eingeräumt.

*Durch den Abschluss des Franchisevertrages wird der Betrieb des Hotels, wie im Vertrag vereinbart, erst ermöglicht. Das Entgelt für den Franchisevertrag steht daher in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache. Auch wenn das Franchiseentgelt nicht an die Bestandgeberin geleistet wird, besteht ein kausaler Zusammenhang zwischen dem Bestandvertrag und dem Franchisevertrag. Im Mietvertrag vom 09.11.2021 ist in der Präambel festgehalten, dass auf der Liegenschaft ein Hotelbetrieb auf der Grundlage des Franchisevertrages mit der ***X*** ***X*** unter der Marke „***Y***“ betrieben wird.*

Der Franchisevertrag ist dem Vermieter vor Unterzeichnung zur Zustimmung vorzulegen und ist vor Unterzeichnung des Mietvertrages abgeschlossen. Auch haben der Vermieter, der Mieter und der Franchisegeber einen Comfort Letter abgeschlossen, (siehe Präambel des Vertrages vom 09.11.2021)

Der Mieter verpflichtet sich (Punkt 2.2), den im Mietgegenstand von ihm betriebenen Hotelbetrieb als Franchisenehmer gemäß dem Franchisevertrag zu führen. Er verpflichtet sich weiter, diesen Franchisevertrag für die im Mietvertrag vereinbarte Vertragsdauer von 30 Jahren aufrecht zu erhalten. Zudem ist in Punkt 2.4 des Vertrages festgehalten, dass eine Verletzung von wesentlichen Pflichten nach dem jeweiligen

Franchisevertrag durch den Mieter, die den jeweiligen Franchisegeber zu einer Kündigung des jeweiligen Franchisevertrages berechtigen, auch als Pflichtverletzung dieses Mietvertrages durch den Mieter gelten.

Die beiden Verträge sind eng miteinander verbunden. Es wird im Bestandvertrag mehrfach auf den Franchisevertrag Bezug genommen, der auch als Anlage (Anlage Präambel A) beigefügt ist und zählt dieser dadurch gemäß § 17 GebG zum Urkundeninhalt. Die Einbeziehung des Franchise-Entgeltes hat ihren Grund in der engen Verknüpfung der beiden Verträge und steht der Umstand, dass der Franchisevertrag nicht mit der Bestandgeberin abgeschlossen worden ist, der Einbeziehung nicht entgegen (vgl. BFG vom 11.07.2023, RV/7103400/2020).

Es besteht zwischen dem Bestandvertrag und dem Franchisevertrag ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang und ist die Franchisegebühr daher in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen, (vgl. VwGH vom 07.10.1985, 85/15/0136; BFG vom 02.05.2019, RV/7104313/2015 Behandlung der Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.09.2019 zur Zahl E 2291/2019 abgelehnt; BFG vom 10.05.2019, RV/2101213/2017 Behandlung der Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.09.2020 zur Zahl E 2376/2019 abgelehnt; BFG vom 22.07.2019, RV/7103874/2017 Behandlung der Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.09.2020 zur Zahl E 3308/2019 abgelehnt; BFG vom 30.08.2019, RV/7102160/2018 Behandlung der Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.09.2020 zur Zahl E 3675/2019 abgelehnt; BFG vom 05.09.2019, RV/7103407/2018 Behandlung der Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 21.09.2020 zur Zahl E 4008/2019 abgelehnt; BFG vom 04.12.2020, RV/7102031/2016).“

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde die Gegenäußerung des Finanzamtes der Bf. zur Kenntnis gebracht.

Mündliche Verhandlung vor dem Senat

An der am 26.11.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat nahmen für die beschwerdeführende Partei Herr ***STb1*** und Herr ***Stb2***. (kurz Stb) unter Berufung auf die an die TPA Holding Steuerberatung GmbH erteilte Vollmacht, die eine Zustellvollmacht umfasst, teil.

Nach Vortrag der Sache und Bericht wie sich der entscheidungswesentliche Sachverhalt für sie darstellt durch die Vorsitzende (und zugleich Berichterstatterin) unter Hinweis auf die den Parteien und den Beisitzern bei Verhandlungsbeginn ausgehändigte Beilage ./1 antworten auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt Ergänzungen gibt:

Stb: Der Sachverhalt ist unstrittig.

FA: Zum Sachverhalt gibt es auch von mir nichts zu ergänzen.

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzten:

Die steuerliche Vertretung legt dem gesamten Senat eine Darstellung der historischen Entwicklung in A3 („Vermeidung der Belastung des Fremdverkehrs mit Gebühren“) vor, die als Beilage ./2 zur Niederschrift genommen wurde und erläutert noch einmal die Rechtslage und die bisherige Judikatur des VwGH.

Stb: „Nach unserer Sicht kommt es nicht darauf an, ob es sich um einen Miet- oder Pachtvertrag handelt, weil es in beiden Fällen zu einer Überwälzung bei Gebührenbelastung an den letztendlichen Nutzer kommt. Die letzte Entscheidung des VwGH ist im Widerspruch zum VwGH zur „Seniorenresidenz“.

Weiters sind wir der Meinung es ist in unserem Fall tatsächlich ein Mietvertrag. Der Vertrag wurde auf Seiten beider Vertragsparteien durch auf die Bestandvertragsthematik spezialisierte Rechtsanwälte betreut. Man kann davon ausgehen, dass diese Rechtsanwälte wissen wie man einem Mietvertrag von einem Pachtvertrag abgrenzt. Die Bf. ist daher der Ansicht, dass dieser Mietvertrag nicht durch Richter, die nicht auf diese Thematik spezialisiert sind, anders qualifiziert werden kann.“

FA: „Es wird auf die Gegenäußerung erwiesen. Die Abgrenzung Miete/Pacht kann dahingestellt bleiben, weil das nur eines der Argumente für die Aufhebung war.“

Weiters überreicht die steuerliche Vertretung eine Gegenüberstellung der VwGH Entscheidung mit Anmerkungen „Kommentare von TPA“ die als Beilage ./3 zur Niederschrift genommen wird.

Stb: „Außerdem wenden wir ein, dass hier ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliegt. Es wurden 13 explizite Gründe im Vertrag genannt, die zu einer vorzeitigen Auflösung berechtigen. Im Hinblick auf die Kündigungsgründe ist uns bekannt, dass die ständige Rechtsprechung der Finanzgerichte Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters, die von einem Fehlverhalten des Mieters abhängig sind, als unwahrscheinlich einstufen. Dabei übersehen die Richter aber, dass bei einem Kündungsverzicht des Mieters eine vorzeitige Auflösung aber durchaus im Interesse des Mieters liegen könnte, womit der Mieter es in der Hand hat, den Vermieter zu einer vorzeitigen Auflösung zu bewegen. Im Hinblick auf die Entwicklungen der letzten Jahre ist ein solches Szenario höchst wahrscheinlich und muss daher bei der Beurteilung der Vertragslaufzeit als entscheidendes Argument für die unbestimmte Dauer berücksichtigt werden. Ein weiteres Argument für die unbestimmte Dauer: das Objekt oder den Mietvertrag kann jederzeit im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf einen neuen Vermieter übertragen werden, womit aus

gebührenrechtlicher Sicht ein neuer Bestandvertrag vorliegt. Womit konsequenterweise der bisherige Bestandvertrag in gebührenrechtlicher Hinsicht aufgelöst wäre. Ein derartiges Szenario ist unter den gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnissen sehr wahrscheinlich, weil die mittlerweile recht hohen Zinsen dazu führen, dass Immobilienfonds gezwungen sind Objekte zu verkaufen um mit dem Geld die Anleger auszuzahlen.

FA: „Ich verweise zunächst auf bekannte Rechtsprechung zur Dauer und auch auf das Urkundenprinzip des § 17 GebG. Wirtschaftslage oder Hintergrundinformationen welche nicht in der Urkunde enthalten sind, haben keine Auswirkungen auf die gebührenrechtliche Beurteilung. Zum Argument der Mieter könne ein Verhalten setzen, welches zu einer vorzeitigen Beendigung führe, ist anzumerken, dass der Vermieter immer noch diese außerordentliche Kündigung aussprechen muss, d.H. es kommt jedenfalls nicht zu einer automatischen Beendigung.“

Abschließend wurde von der Vorsitzenden festgehalten, dass die Parteien keine weiteren Fragen und Beweisanträge mehr stellen.

Die Vertretung des Finanzamtes beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde

Die steuerliche Vertretung beantragte der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 9.11.2021 haben die Bf. als Vermieterin und die *****MIETERIN***** als Mieterin durch Unterzeichnung der als „Mietvertrag“ bezeichneten Vertragsurkunde einen Bestandvertrag über die Liegenschaft *****KG***** *****EZ***** mit dem Grundstück *****1*****, *****ADR***** („Liegenschaft“) mitsamt dem darauf errichteten Hotelgebäude und der darin befindlichen Hoteleinrichtung abgeschlossen.

Als Anlage wurde dem Mietvertrag der am 2.11.2021 zwischen der Mieterin und der *****X***** abgeschlossene Franchisevertrag angeschlossen. Der Franchisevertrag stellt die Grundlage dafür dar, dass der Hotelbetrieb wie im Mietvertrag vorgesehen unter der Marke „*****Y*****“ geführt werden kann. Der Mietvertrag und der Franchisevertrag wurden für die idente Vertragsdauer von 30 Jahren mit einem Sonderkündigungsrecht nach 15 Jahren - das nur für beide Verträge gleichzeitig ausgeübt werden kann - abgeschlossen. Das Vertragsverhältnis

endet am 31.12.2051 ohne dass es einer Kündigung bedarf. Die Mieterin trifft eine mit 1.1.2022 beginnende und für die restliche Dauer des Vertrages bestehende Betriebspflicht und ist der Hotelbetrieb von ihr nach den im Franchisevertrag festgelegten Grundsätzen zu führen.

Die über den Bestandvertrag errichtete Vertragsurkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Präambel

*Die Liegenschaft war an die (zusammen „Vorheriger Mieter“) in Bestand gegeben, die auf der Liegenschaft einen Hotelbetrieb unter dem Namen „***A***“ führten. Der Vorherige Mieter stellte die Liegenschaft am 30.7.2021 an den Vermieter zurück. Der Mieter will nun die Liegenschaft samt Hotelgebäude anmieten und ein Hotel unter neuer Marke betreiben.*

*Der Mieter ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der ***B*** (...) und wird auf der Liegenschaft seinen Hotelbetrieb auf der Grundlage des als Anlage Präambel A in Kopie (vollständige Vertragstexte ohne Anlagen) beigefügten Franchisevertrages ("Franchisevertrag Anlage Präambel A") mit der ***X*** ***X*** („Franchisegeber“) unter der Marke "***Y***" als 4-Stern Upscale Hotel nach den Bestimmungen dieses Vertrages betreiben.*

Der Franchisevertrag Anlage Präambel A ist dem Vermieter vor Unterzeichnung zur Zustimmung vorzulegen und wird vor Unterzeichnung dieses Mietvertrages abgeschlossen.

*Der Vermieter, der Mieter und der Franchisegeber haben zudem einen Comfort Letter abgeschlossen, der diesem Vertrag als Anlage Präambel B beigefügt ist („Comfort Letter ***X***“).*

Die Parteien vereinbarten in Abstimmung mit dem Franchisegeber ein Property Improvement Program („PIP“) und den Leistungsumfang der vom Mieter in den ersten 24 Monaten nach Übernahme des Mietgegenstandes durchzuführenden Maßnahmen, die in dem Property Improvement Plan des Franchisegebers Anlage Präambel C angeführt sind („PIP- Maßnahmen“)

Im Hotelgebäude befindet sich bereits FF&E sowie SOE, das der Vorherige Mieter verwendet hat. Der Mieter wird auf seine Kosten weiteres FF&E und SOE beschaffen, fachgerecht einbringen und/oder einbauen. Sämtliches FF&E steht im Eigentum des Vermieters und ist diesem zu übertragen.

...

Dies vorausgeschickt, schließen die Parteien den folgenden Mietvertrag:

§ 1 MIETGEGENSTAND

*1.1 Der Vermieter ist Eigentümer der Liegenschaft ***KG*** ***EZ*** mit dem Grundstück ... ***ADR*** mitsamt dem darauf errichteten Hotelgebäude.*

...

Der Vermieter vermietet an den Mieter und der Mieter mietet vom Vermieter die Liegenschaft samt Hotelgebäude und FF&E (Fixtures, Furniture and Equipment), letzteres gemäß der beigefügten Liste Hotelausstattung, die als Anlage 1.1 (c) diesem Mietvertrag beigefügt ist ("Hotelausstattung") (Liegenschaft samt Hotelgebäude und Hotelausstattung zusammen "Mietgegenstand") jeweils nach den Bestimmungen dieses Vertrages.

Das Hotelgebäude verfügt über

- 159 Zimmer
- Restaurant mit Dachterrasse im 11. OG
- Restaurant / Cafe im Erdgeschoss
- 2 Meetingräume
- Sauna und Fitnessbereich
- BoH Einrichtungen, Technik- und Lagerflächen
- 57 Stellplätze in der Tiefgarage

§ 2 MIETZWECK, VERWENDUNG DES NAMENS UND VON MARKEN

*2.1 Der Vermieter überlässt dem Mieter den Mietgegenstand zur ausschließlichen Nutzung als Hotel sowie zu den dazu üblichen und angemessenen Nebenzwecken, wie z.B. zum Betrieb eines öffentlichen Restaurants, nach den Bestimmungen dieses Vertrages „Mietzweck“), unter der Marke "***Y***" ("Marke").*

2.2 Eine Änderung der Marke des Hotels und eine Änderung der Hotelkategorie (4-Sterne Upscale Hotel) sind nur mit Zustimmung des Vermieters zulässig.

Der Mieter verpflichtet sich, den im Mietgegenstand von ihm betriebenen Hotelbetrieb als Franchisenehmer gemäß dem Franchisevertrag Anlage Präambel A (bzw. für den Fall des Endes dieses Franchise Vertrages gemäß einem allfälligen weiteren Franchisevertrag, zu dem der Vermieter seine Zustimmung gemäß § 2.5 erteilt hat) zu führen. Allgemein richtet sich der vom Mieter im Rahmen des im Mietgegenstand von ihm betriebenen Hotelbetriebs einzuhaltende Standard der Marke nach den für den

Mietgegenstand einschlägigen Anforderungen des Franchisegebers gemäß den Regelungen des Franchisevertrages Anlage Präambel A wie zwischen dem Mieter und dem Franchisegeber mit Zustimmung des Vermieters vereinbart, bestehend aus den einzelnen Unterlagen, die in Anlage 2.2 aufgelistet sind ("Standard").

*Soweit die jeweils gültigen "****Y****"-Qualitätsstandards des Franchisegebers für den Betrieb eines Hotels unter der Marke bezüglich der baulichen, technischen und materiellen Ausstattung des Mietgegenstands bestimmte Anforderungen stellen, ist es Sache des Mieters, diese ggf. auf eigene Kosten zu erfüllen, wenn und soweit der Mieter dazu gegenüber dem Franchisegeber nach Maßgabe des Franchisevertrags Anlage Präambel A verpflichtet ist, in jedem Falle aber dann, wenn die Nichterfüllung den Bestand des Franchisevertrags Anlage Präambel A gefährden könnte, oder wenn anderenfalls die Ausstattung des im Mietgegenstand betriebenen Hotelbetriebs den marktüblichen Minimalanforderungen eines 4-Steme - Upscale Hotels nicht entspräche. Für bauliche Änderungen, die aufgrund von Anforderungen aus dem Franchisevertrag Anlage Präambel A vorgenommen werden sollen, gilt § 15.*

2.3 Eine Änderung der vorstehend bestimmten konkreten Nutzung des Mietgegenstandes als ein Hotel unter der vorbezeichneten Marke ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung des Vermieters zulässig.

2.4 Der Mieter verpflichtet sich, den Franchisevertrag Anlage Präambel A für die in diesem vereinbarte Vertragsdauer von 30 Jahren (samt Sonderkündigungsrecht des Mieters nach 15 Jahren) aufrecht zu erhalten, (d.h. dem Franchisegeber keinen Anlass für eine vorzeitige Beendigung zu liefern), es sei denn, der Mieter ist seinerseits berechtigt, diesen außerordentlich aus wichtigem Grund zu kündigen; vor Ausspruch der Kündigung wird der Mieter den Vermieter über die Kündigungsabsicht und die Gründe informieren. Sein Sonderkündigungsrecht gemäß Franchisevertrag Anlage Präambel A darf der Mieter nur nach vorheriger Zustimmung des Vermieters ausüben. Die Verletzung wesentlicher Pflichten nach dem jeweiligen Franchisevertrag durch den Mieter, die den jeweiligen Franchisegeber zu einer Kündigung des jeweiligen Franchisevertrags berechtigen, gelten auch als Pflichtverletzungen dieses Mietvertrags durch den Mieter und berechtigen den Vermieter zur außerordentlichen Kündigung des Mietvertrages.

...

4.5 Der Mieter ist verpflichtet, den Aus- und Umbau des Mietgegenstandes nach Maßgabe der PIP-Maßnahmen gemäß dem Property Improvement Plan des Franchisegebers Anlage Präambel C in den ersten 24 Monaten nach Übergabe des Mietgegenstandes an den Mieter durchzuführen und abzuschließen. Der Vermieter

verpflichtet sich, an den Mieter einen einmaligen Zuschuss zu den Kosten des vom Mieter vorzunehmenden Aus- und Umbaus des Mietgegenstandes nach Maßgabe der PIP- Maßnahmen gemäß Property Improvement Plan des Franchisegebers Anlage Präambel C nach den Bestimmungen dieses Punktes zu leisten (iwF: „Ausbaukostenzuschuss“). Der Mieter ist ferner verpflichtet, allfällige Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche im Zusammenhang mit dem vorgenannten Aus- und Umbau des Mietgegenstandes zu verfolgen. Der Mieter ist verpflichtet, diese Ansprüche jederzeit auf Anforderung des Vermieters unverzüglich an diesen abzutreten.

...

§ 5 BETRIEB, BENÜTZUNG DES MIETGEGENSTANDES UND BETRIEBSPFLICH

...

5.5. Der Mieter ist ab 01.01.2022 sowie während der gesamten restlichen Dauer des Vertrags zur vollständigen Aufrechterhaltung des Hotelbetriebs im Mietgegenstand an allen Kalendertagen jedes Jahres rund um die Uhr im vertraglich vereinbarten Standard verpflichtet ("Betriebspflicht").

Von der Betriebspflicht gelten folgende Ausnahmen

...

5.6 Sofern in diesem Vertrag nichts abweichendes geregelt ist, besteht zwischen den Parteien Einvernehmen darüber, dass der Mieter - auch wenn der im Mietgegenstand betriebene Hotelbetrieb nicht betrieben wird - an die übrigen vertraglichen Pflichten gebunden bleibt, insbesondere zur Zahlung der Mindestmiete verpflichtet ist. Einschränkungen der Betriebspflicht bestehen auch dann nicht, wenn sich Umsatz oder Ertrags Erwartungen des Mieters nicht realisieren sollten.

§ 7 MIETBEGINN, LAUFZEIT UND KÜNDIGUNGSRECHTE

7.1 Das Mietverhältnis beginnt mit der Unterfertigung dieses Mietvertrages durch beide Vertragsparteien („Mietbeginn“). Das Mietverhältnis wird befristet bis 31.12.2051 ("Mietzeit") geschlossen.

7.2 Das Mietverhältnis endet mit Ablauf der Mietzeit, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Setzt der Mieter nach Ablauf der Mietzeit den Gebrauch des Mietgegenstands fort, so verlängert sich das Mietverhältnis auch dann nicht auf unbestimmte Zeit, wenn die Parteien ihren entgegenstehenden Willen nicht erklären.

7.3 Der Mieter ist verpflichtet, dem Vermieter etwaige Umstände, die im Zusammenhang mit dem Mietgegenstand stehen und die Auswirkungen auf den Bestand dieses Mietvertrags haben könnten, unverzüglich mitzuteilen.

7.4 Ungeachtet der vereinbarten Mietzeit und unbeschadet des Rechts des Vermieters, bei Vorliegen eines Grundes gemäß § 1118 ABGB, nämlich wenn der Mieter einen erheblichen nachteiligen Gebrauch vom Mietgegenstand macht oder wenn er nach geschehener Einmahnung mit der Bezahlung der Miete dergestalt säumig ist, dass er mit Ablauf des Termins die rückständige Miete nicht vollständig entrichtet hat oder, wenn der Mietgegenstand neu aufgeführt werden muss, die Auflösung des Mietvertrages mit sofortiger Wirkung zu begehren, ist der Vermieter berechtigt, diesen Mietvertrag aus nachstehend genannten vereinbarten wichtigen Gründen, wenn der Mieter trotz schriftlicher Mahnung mit einer Nachfristsetzung von 4 Wochen zur Herstellung des vertraglich geschuldeten Zustands diesen nicht herstellt, unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat zum Monatsletzten zu kündigen. Wichtige Kündigungsgründe liegen demnach vor, wenn (wobei bei drohender Gefahr oder unbekanntem Aufenthalt des Mieters keine Mahnung und Nachfristsetzung erforderlich ist)

- der Mieter den Mietgegenstand zu einem anderen als den vertraglich vereinbarten Zweck verwendet;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gemäß § 2 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 3.3 bis einschließlich 3.7 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 5 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 13 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 15 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 16 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 17 verstößt;

- der Mieter gegen eine Verpflichtung gern. § 20 verstößt;

- über das Vermögen des Mieters ein Insolvenzverfahren rechtskräftig eröffnet wird oder ein diesbezüglicher Antrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird;

- der Vermieter im Vollstreckungswege zu Zahlungen herangezogen wird, die gemäß diesem Vertrag vom Mieter zu tätigen sind;
- sich - ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Vermieters, die nur aus wichtigem Grund verwehrt werden darf - die Beteiligungsverhältnisse des Mieters direkt oder indirekt so ändern, dass 50% oder mehr des Kapitals oder der Stimmrechte am Mieter veräußert werden; sowie
- der Mieter eine Vertragspflicht beharrlich verletzt. Eine solche beharrliche Verletzung liegt vor, wenn der Mieter die Verletzung seiner Vertragspflicht trotz eingeschriebener Mahnung unter angemessener Nachfristsetzung fortsetzt oder die Vertragspflicht erneut verletzt.

7.5 Kündigungen müssen zur Wirksamkeit schriftlich erfolgen und - sofern vorstehend keine Spezialregelung getroffen wurde - zur Wirksamkeit binnen 6 Monaten seit Kenntnis des Vermieters vom Eintritt des Kündigungsgrundes ausgesprochen werden.

7.6 Wenn das Mietverhältnis durch eine vom Mieter verschuldete Kündigung oder Auflösung beendet wird, haftet der Mieter dem Vermieter für aus der vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses entstehende Schäden bis zu dem Zeitpunkt, zu dem das Mietverhältnis gemäß den Bestimmungen des Mietvertrags geendet hätte. Dies enthebt den Vermieter jedoch nicht von der ihn treffenden Schadensminderungspflicht. Im Besonderen sind auf die zu ersetzenden Schäden jene Mietzinse anzurechnen, die der Vermieter durch Vermietung an einen neuen Mieter lukriert oder zu lukrieren fahrlässig verabsäumt.

...

§ 8 MIETE

8.1 Als Nettomiete ist ein Mindestmietbetrag gemäß § 8.2 ("Mindestmiete") sowie zusätzlich eine Ergebnismiete nach den Vorgaben in §§ 8.3 ff ("Ergebnismiete") geschuldet, sowie die Betriebskosten gem. § 12 (Ergebnismiete, Mindestmiete und Betriebskosten zusammen "Miete") und hinsichtlich sämtlicher Beträge zzgl. Umsatzsteuer (bzgl. der Betriebskostenvorauszahlung inklusive Nach- und Rückzahlungen) in der jeweils geltenden gesetzlichen Höhe (derzeit 20 %). Soweit nachfolgend von der Mindestmiete, der Ergebnismiete oder Betriebskosten (-Vorauszahlungen/-nachzahlungen/-rückzahlungen) die Rede ist, verstehen sich die entsprechenden Beträge immer als Nettobeträge (zzgl. Umsatzsteuer).

8.2 Die Mindestmiete ist nach folgender Maßgabe zu entrichten:

8.2.1 Die Höhe der Mindestmiete für den Mietgegenstand beträgt

(i) ab 01.01.2022: € 210 (zzgl. USt. in der jeweiligen gesetzlichen Höhe) pro Zimmer / Monat.

ab 01.01.2023: € 420 (zzgl. USt. in der jeweiligen gesetzlichen Höhe) pro Zimmer / Monat.

ab 01.01.2024: € 525 (zzgl. USt. in der jeweiligen gesetzlichen Höhe) pro Zimmer / Monat.

ab 01.01.2025: € 690 (zzgl. USt. in der jeweiligen gesetzlichen Höhe) pro Zimmer / Monat.

8.2.2 Die zu zahlende Mindestmiete ist auf der Grundlage einer Hotelgästeszimmeranzahl von 159 (einhundertneunundfünfzig) vereinbart.

... Wenn bei Übergabe die tatsächlich vorhandene Hotelgästeszimmeranzahl gegenüber der vereinbarten Hotelgästeszimmeranzahl von 159 verringert ist, erfolgt eine entsprechende Anpassung der Mindestmiete.

Der Mieter zahlt als Ergebnismiete für den Mietgegenstand einen endgültig jährlich berechneten und vorläufig quartalsweise zu zahlenden variablen Betrag nach folgender Maßgabe

...

8.3.1

Der Mieter zahlt zusätzlich zur Mindestmiete eine Ergebnismiete

...

8.4 Klargestellt wird, dass der Mieter für den Zeitraum vor dem 01.01.2022 keinen Mietzins zu bezahlen hat, auch nicht im Falle einer Eröffnung des Hotels vor dem 01.01.2022.

...“

Der Umbau des Hotels wurde erst 2024 abgeschlossen und ist bis dato die Höhe der durchschnittlichen variablen Miete und der Gesamtwert der von der Bf. nach der Anlage C des Mietvertrages „PIP Maßnahmen“ zu tätigen Investitionen weiterhin nicht feststellbar.

2. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile und das Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde bis auf die Vertragsbestimmungen zu § 7 mit der Überschrift „MIETBEGINN, LAUFZEIT UND KÜNDIGUNGSRECHTE“ bei der mündlichen Verhandlung vorgetragen und gaben beide Parteien übereinstimmend an, dass dazu nichts zu ergänzen sei. Im Hinblick auf den erstmals in der Verhandlung getätigten Einwände zur Vertragsdauer wurde der zitierte Urkundeninhalt noch um die in § 7 enthaltenen Regelungen ergänzt. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Vertragsurkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Gemäß **§ 17 Abs. 1 GebG 1957** ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird auf Grund des **§ 17 Abs. 2 GebG 1957** bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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

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

Gemäß **§ 26 GebG** gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und

Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist (BGBl. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBl. Nr. 116/1957, Z 2; BGBl. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.).

§ 33 TP 5 GebG lautet idgF (BGBl. I Nr. 147/2017) auszugsweise wie folgt:

„(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) Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

(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;

...

3. Bestandverträge, bei denen der für die Gebührenbemessung maßgebliche Wert 150 Euro nicht übersteigt;

...“

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

§ 1091 ABGB trifft folgende Abgrenzung zwischen Miet- und Pachtvertrag:

„Der Bestandvertrag wird, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen läßt, ein Mietvertrag; wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benützt werden kann, ein Pachtvertrag genannt. Werden durch einen Vertrag Sachen von der ersten und zweiten Art zugleich in Bestand gegeben; so ist der Vertrag nach der Beschaffenheit der Hauptsache zu beurteilen.“

Erwägungen

Im gegenständlichen Verfahren ist unstrittig, dass zwischen der Bf und der ***MIETERIN*** ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG abgeschlossen wurde, für den am 09.11.2021 grundsätzlich die Gebührenschuld entstanden ist.

Strittig ist,

- ob der Bestandvertrag nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG gebührenbefreit ist,
- ob die an die Franchisegeberin zu leistenden Franchisegebühren in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind und
- ob der Vertrag als auf bestimmte oder auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren ist.

Anwendbarkeit der Befreiung nach § 33 TP 5 Absatz 4 Z 1 GebG

Die historische Entwicklung der Befreiung nach § 33 TP 5 Absatz 4 Z 1 GebG wurde von der Bf. in ihren Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung korrekt dargestellt.

Die Befreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 lautet bis zur Novellierung durch BGBl. I Nr. 147/2017:

„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;“

Gleichzeitig mit der Streichung der Worte *„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“* wurde auch die mit dem AbgÄG 1998 ins GebG eingefügte Bestimmung des § 33 TP 5 Abs 3 letzter Satz GebG wieder gestrichen.

Diese Bestimmung lautete wie folgt:

„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.“

Das Bundesfinanzgericht hat in seiner Entscheidung vom 29.11.2023, RV/7104160/2019 ausgesprochen, dass der Gesetzgeber mit BGBl I Nr. 147/2017 sämtliche Verträge über die Miete von Wohnräumen gebührenbefreit hat und 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 hat. Im Lichte der historischen Interpretation ging das Bundesfinanzgericht 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. 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) Bestandsverträgen (vgl ErlRV 338 BlgNr 14. GP, S. 11) zu vermeiden. Eine Unterscheidung zwischen Wohnzwecken und Beherbergungsräumlichkeiten sei der gebührenrechtlichen Befreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG fremd.

In einem zweiten Schritt prüfte das BFG, 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. Unter Hinweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. August 2020, Ra 2020/16/0077 vertrat das BFG, dass die sachliche Bestimmung des Bestandsobjektes maßgeblich sei. Dass allein der zu vergebührende Bestandsvertrag einer Vertragspartei (Bestandnehmer) schon unmittelbar (überwiegend) der Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses des Bestandnehmers dienen müsste, wäre damit nicht vorausgesetzt. Wenn mit dem Pachtvertrag der Pächterin seitens der Verpächterin eine Betriebspflicht für ein Hotel aufgetragen wird, so ergebe sich für das Bundesfinanzgericht daraus zwingend, dass das Bestandsobjekt auf einer weiteren Stufe der Wohnraumnutzung zuzuführen sei. Ebenso wie bei der mit BGBl I Nr. 147/2017 erfolgten Erweiterung der Befreiung auf sämtliche Mietverträge über Wohnraum das Ziel darin bestanden habe, die Überwälzung der Nebenkosten eines Bestandsvertrages wie etwa auch die Rechtsgeschäftsgebühr auf den Mieter oder Nutzungsberechtigten zu vermeiden, sei auch bereits bei der seinerzeitigen Befreiung in § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 idF vor BGBl I Nr. 147/2017 das Ziel gewesen, eine Belastung ua des Fremdenverkehrs durch Überwälzung der Rechtsgeschäftsgebühren aus (kurzfristigen) Bestandsverträgen (vgl ErlRV 338 BlgNr 14. GP, S. 11) zu vermeiden. Eine Unterscheidung zwischen Wohnzwecken und Beherbergungsräumlichkeiten sei der gebührenrechtlichen Befreiungsbestimmung des § 33 TP

5 Abs. 4 Z 1 GebG fremd. In Zusammenschau der oben dargestellten historischen Entwicklung der Befreiungsbestimmung einerseits und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes andererseits kam das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass auch die kurzfristige Vermietung zu Beherbergungszwecken gebührenrechtlich als gebührenbefreite Vermietung von Wohnraum zu betrachten sei und sich diese Befreiung auch auf den strittigen Bestandsvertrag erstrecke, da beim Abschluss dieses Vertrages bereits feststand, dass das Gebäude oder Gebäudeteile letztlich überwiegend Wohnzwecken dienen sollte (vgl BFG 29.11.2023, RV/7104160/2019).

Diese Entscheidung wurde auf Grund einer Amtsrevision vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 14.05.2024, Ro 2024/16/0004 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der VwGH hat darin ausgesprochen wie folgt:

"14 Es ist ausschließlich anhand des Urkundeninhaltes zu prüfen, über welchen Gegenstand der Vertrag geschlossen wird. Der Gegenstand des Vertrags laut dem Urkundeninhalt ist auch ausschließlich für die Frage relevant, ob eine Befreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 GebG zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005).

...

16 Bei dem revisionsgegenständlichen Vertrag, den die Mitbeteiligte mit der Verpächterin geschlossen hat, handelt es sich um einen Bestandsvertrag über ein auf einer näher genannten Liegenschaft zu errichtendes Hotelgebäude. Demnach sind die Voraussetzungen der Gebührenpflicht, welche nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG zu bemessen ist, dem Grunde nach erfüllt. Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis jedoch davon aus, dass die Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG zur Anwendung komme.

17 Gebührenfrei sind nach der genannten Bestimmung die Verträge über die Miete von Wohnräumen.

18 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann für die 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. Mit der Änderung der Gebührenbefreiungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG entfiel gleichzeitig die Regelung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG (vgl. erneut VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005, mwN).

19 Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Auslegung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 147/2017 festgehalten, dass dieser von "Bestandsverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen" spricht. Die Syntax legt nahe, dass sich der Halbsatz "die überwiegend Wohnzwecken dienen" auf "Gebäude oder Gebäudeteile" bezieht, d.h., dass die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes maßgeblich ist. Dass allein der zu vergebührende Bestandsvertrag einer Vertragspartei (Bestandnehmer) schon unmittelbar (überwiegend) der Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses des Bestandnehmers dienen müsste, ist damit nicht vorausgesetzt (vgl. VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0077).

20 Maßgeblich für die Anwendbarkeit der Gebührenbefreiung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG ist sohin die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes. Diese ist losgelöst von der durch den Mieter beabsichtigten Verwendung des Bestandobjektes zu verstehen. Relevant ist, ob das Bestandobjekt überwiegend für Wohnzwecke genutzt werden kann (vgl. erneut VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005, mwN). Die bloß theoretische Nutzbarkeit eines Bestandobjekts (auch) als Wohnraum allein bestimmt dabei jedoch noch nicht dessen sachliche Bestimmung.

21 In den für die Auslegung des Begriffes "Wohnzwecke" heranzuziehenden Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl. I Nr. 28/1999, zu § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG heißt es auszugsweise (vgl. wiederum VwGH 29.6.2022, Ro 2021/16/0005, mVa 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. Unter die Höchstgrenze fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch der mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen. Übersteigt das zu Wohnzwecken jenes zu anderen Zwecken benützte Ausmaß, ist überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben."

22 Die sachliche Bestimmung des revisionsgegenständlichen, als Einheit zu betrachtenden, Bestandobjekts - ein zu errichtendes Hotelgebäude bestehend aus u.a. 134 Gästezimmern, Restaurant, Bar, Cafeteria, Lobby und 26 Kfz-Stellplätzen - ist, wie dem angefochtenen Erkenntnis entnommen werden kann, die Hotellerie bzw. Beherbergung, mithin eine gewerbliche Dienstleistung, nicht jedoch "Wohnzwecke", also die Ermöglichung privaten Lebens in abgeschlossenen Räumen im oben dargestellten Sinn. Dies wird auch dadurch deutlich, dass es sich bei den mitvermieteten Räumlichkeiten gerade nicht um - wie in 1471 der Beilagen XX GP, 27 genannte - Nebenräume zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses handelt, sondern diese Räumlichkeiten - gemeinsam mit den Gästezimmern - erst den Charakter und damit die sachliche Bestimmung des Bestandobjekts ausmachen. Bereits aus diesem Grund scheidet die Anwendung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG im Revisionsfall aus.

23 Dieses Ergebnis wird durch den Zweck der gegenständlichen Gebührenbefreiung unterstrichen. § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG erhielt seine im Revisionsfall anzuwendende Fassung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 147/2017. Die Materialien (2299/A XXV. GP - Initiativantrag) führen dazu aus:

"Derzeit hat der Vermieter einer Wohnung gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz 1957 bei Abschluss eines Mietvertrages eine von der vertraglich vereinbarten Leistung und der vertraglich vereinbarten Dauer abhängige Mietvertragsgebühr in Höhe von 1% zu entrichten. Diese Mietvertragsgebühr wird üblicherweise auf den Mieter überwält. Wenn beispielsweise für eine 60 m² große Mietwohnung eine monatliche Miete von 600,- Euro vereinbart wurde, so entsteht bei einer dreijährigen Mietdauer eine Mietvertragsgebühr in Höhe von 216,- Euro. Dieser nicht zu rechtfertigenden Belastung der Mieter muss rasch ein Riegel vorgeschoben werden. Die Mietvertragsgebühr bei Verträgen über die Miete von Wohnräumen ist abzuschaffen. Dadurch sollen neue Wohnungsmieter, die sich ohnedies oft in einer finanziell angespannten Situation

befinden, entlastet werden. Letztlich reduziert sich durch den Entfall der Mietvertragsgebühr auch der Verwaltungsaufwand beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel."

24 Dass der Gesetzgeber auch die bis zu diesem Zeitpunkt jedenfalls nicht begünstigten langfristigen Pachtverträge über ganze Hotelbetriebsgebäude gebührenfrei habe stellen wollen, ist aus den dargestellten Erwägungen des Gesetzgebers nicht ableitbar.

25 Darüber hinaus misst - wie in der Revision zutreffend vorgebracht wird - das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis dem Umstand, dass - was im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht unbestritten blieb - gegenständlich ein Pachtvertrag abgeschlossen worden ist, für die Anwendung des § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG keine Bedeutung zu.

26 § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG nimmt aber - wie sich aus dessen Wortlaut ergibt - nicht Bestandverträge - also auch Pachtverträge - im Generellen, sondern explizit (nur) "Verträge über die Miete von Wohnraum" von der Gebührenpflicht aus.

27 In § 33 TP 5 GebG hat der Gesetzgeber ausdrücklich auf "Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB)", somit auf einen Gegenstand des Zivilrechts Bezug genommen. § 33 TP 5 GebG unterliegt somit der (zivil-)rechtlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 20.12.2007, 2004/16/0165, mwN).

28 Gemäß § 1091 ABGB ist ein Bestandvertrag, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag. Wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benützt werden kann, ein Pachtvertrag. Im gesamten Verfahren wurde - soweit aus den vorgelegten Akten ersichtlich - übereinstimmend vom Abschluss eines Pachtvertrags ausgegangen.

29 Wenn erstmalig in der Revisionsbeantwortung vorgebracht wird, bei dem revisionsgegenständlichen Vertrag handle es sich - entgegen der in der Präambel des Vertrags ausdrücklich festgehaltenen Ansicht der Vertragsparteien, wonach sämtliche wesentlichen Tatbestandselemente eines echten Pachtvertrags vorlägen - um einen Mietvertrag, so ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofes nicht nur bereits bestehende Unternehmen, sondern auch erst zu errichtende Unternehmen tauglicher Gegenstand einer Unternehmensverpachtung sein können, wenn die wesentlichen Grundlagen für den Unternehmensbeginn vom Bestandgeber beigestellt werden. Die besondere Bedeutung der Betriebspflicht als Abgrenzungskriterium wird dann gesehen, wenn sie den Zweck hat, dass der Bestandnehmer durch ordnungsgemäße Fortsetzung des Betriebes die Bestandsache als solche erhält und sie damit in ordnungsgemäßigem Zustand zurückgeben kann. Schließlich wird es als ein Indiz für die Abgrenzung von Verpachtung und Vermietung auch noch angesehen, ob der vereinbarte Zins in einem Verhältnis zur Höhe des Umsatzes steht (vgl. OGH 29.3.2004, 8Ob11/04g, mwN).

30 In der Revisionsbeantwortung wird dazu ausgeführt, die vorliegende Betriebspflicht habe nicht - wie bei Unternehmenspachtverträgen üblich - den Zweck, bei Beendigung des Bestandverhältnisses eine Rückstellung eines lebenden und ertragsfähigen Unternehmens an den Bestandgeber zu gewährleisten, sondern diene lediglich dazu, die reine Werterhaltung der Immobilie sicherzustellen. Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes als wirtschaftlicher Zweck der Betriebspflicht auch der aus dem Betrieb eines lebenden Unternehmens

resultierende Mehrwert der Liegenschaft angestrebt werden kann (vgl. idS OGH 12.12.2011, 3Ob115/11z). Darüber hinaus ergibt sich aus Punkt 10.1. des revisionsgegenständlichen Vertrags - entgegen den Ausführungen der Mitbeteiligten in der Revisionsbeantwortung -, dass der Verpächterin bei Beendigung des Pachtverhältnisses der Pachtgegenstand "in sauberem, betriebsbereitem, zur unmittelbaren Fortführung des Betriebes eines Hotels geeignetem Zustand (als lebendes Unternehmen)" zurückzustellen ist.

31 Insbesondere angesichts der vereinbarten Betriebspflicht sowie einer erfolgsabhängigen "Ergebnispacht" gelangt der Verwaltungsgerichtshof im Lichte der dargestellten zivilgerichtlichen Rechtsprechung zum Ergebnis, dass im Revisionsfall von einem Pachtvertrag auszugehen ist. Auch aus diesem Grund - indem das Bundesfinanzgericht § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG entgegen dessen Wortlaut auf einen Pachtvertrag angewandt hat - ist das gegenständliche Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

32 Nach dem Gesagten war das Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Nach diesem Erkenntnis ist somit klargestellt, dass Pachtverträge über den Betrieb eines Hotels nicht der Gebührenbefreiung nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z 1 GebG idF BGBl. I Nr. 147/2017 unterliegen, da die sachliche Bestimmung des Bestandobjektes die gewerbliche Dienstleistung der Hotellerie ist, nicht jedoch "Wohnzwecke", also die Ermöglichung privaten Lebens in abgeschlossenen Räumen (vgl. BFG 07.06.2024, RV/7102887/2023).

Zur Abgrenzung Miete vs Pacht

Die Bf. wandte ein, dass es sich beim gegenständlichen Vertrag um einen Mietvertrag und nicht um einen Pachtvertrag handle und verwies dazu darauf, dass der Vertragsabschluss auf Seiten beider Vertragsparteien durch auf die Bestandvertragsthematik spezialisierte Rechtsanwälte betreut worden sei.

Für die Frage, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ist nicht alleine die von den Vertragsteilen gewählte Bezeichnung maßgeblich; entscheidend ist vielmehr der Vertragsinhalt (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0112). Es kommt daher nicht darauf an, wie die Vertragsparteien oder deren Rechtsanwälte den Vertrag rechtlich qualifiziert haben. Der Einwand in der Verhandlung, dass keine andere rechtliche Qualifizierung durch die Richter des BFG erfolgen dürfe, weil diese nicht auf Bestandrecht spezialisiert seien, ist zu erwidern, dass gerade im Bereich der Anwendung des Gebührenrechtes ständig zivilrechtliche Vorfragen zu beurteilen sind, weil das Gebührengesetz idR an zivilrechtliche Begriffe anknüpft.

Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf

den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053, mWN).

Nach dem im § 17 Abs. 1 GebG festgelegten Urkundenprinzip ist allein der Inhalt der Urkunde für die Festsetzung der Rechtsgebühr maßgebend. Das Rechtsgeschäft unterliegt also der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zugrunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde auch nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, 2909/79).

Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand sind das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. VwGH 18.9.1980, 51/79, VwGH 5.3.1990, 89/15/0014, VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, 94/16/0104, und VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182).

Nach der ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofes ist nicht die Bezeichnung durch die Parteien als Mietvertrag, sondern die Absicht der Vertragschließenden hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Bei der Abgrenzung von Geschäftslokalmitte und Unternehmenspacht, kommt es immer auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an. Unternehmenspacht liegt im Allgemeinen vor, wenn ein lebendes Unternehmen Gegenstand des Bestandvertrages ist. Neben den Räumen muss dem Bestandnehmer vom Bestandgeber auch das beigelegt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichem Fortbestand gehört: Betriebsmittel (Einrichtung und Warenlager), Kundenstock und Gewerbeberechtigung. Dies bedeutet aber nicht, dass im Einzelfall all diese Merkmale gleichzeitig gegeben sein müssen. Das Fehlen einzelner Betriebsgrundlagen lässt noch nicht darauf schließen, dass Miete und nicht Pacht vorliegt, wenn nur die übrigen Betriebsgrundlagen vom Bestandgeber bereitgestellt werden und das lebende Unternehmen als rechtliche und wirtschaftliche Einheit fortbesteht. Auch zur Abgrenzung bei erst zu gründenden Betrieben besteht Judikatur des Obersten Gerichtshofs, wonach die Anforderungen für die Annahme einer Unternehmenspacht hier strenger sind. Nur dann, wenn der Bestandgeber alle wesentlichen Grundlagen des zukünftigen Unternehmens zur Verfügung stellt, kann Pacht angenommen werden. Der Bestandnehmer muss auch zur Rückstellung eines lebenden Unternehmens verpflichtet sein. Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, wird selbst bei Interesse des Bestandgebers an der Führung des Betriebs Geschäftsraummitte und nicht Unternehmenspacht angenommen. Zusätzlich zur Betriebspflicht müssen hier die wesentlichsten Grundlagen für den Unternehmensbeginn bereits bestehen bzw. vom Bestandgeber bereitgestellt werden (etwa adaptierte Räume, Kundenstock und Konzession (siehe dazu OGH 22.12.2011, 20b133/11i mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Die Kriterien, die für einen Pachtvertrag sprechen, liegen nach dem Urkundeninhalt hier vor:

- **Mietgegenstand** ist zusätzlich zur Liegenschaft samt Hotelgebäude auch die gesamte **Hotelausstattung** und hat die Bf. auf ihre Rechnung Ersatzbeschaffungen zur Hotelausstattung vorzunehmen, die ins Eigentum der Vermieterin übergehen. Bei Beendigung des Vertrages geht die dafür von der Bf. zu bildende FF&E Rücklage an den Vermieter über (siehe dazu § 1 und § 3 des Vertrages)
- Der **Mietzweck** ist die Nutzung der Liegenschaft als Gebäude unter der Marke "****Y****". Eine Änderung der Marke des Hotels und eine Änderung der Hotelkategorie bedarf einer Zustimmung des Vermieters. Der Hotelbetrieb ist von der Bf. als Franchisenehmer nach den Bestimmungen des Franchisevertrages zu führen – siehe dazu § 2 des Vertrages.
- Es besteht eine **Betriebspflicht** – siehe dazu Punkt 5.5 des Vertrages.
- Neben der „Mindestmiete“ wurde eine umsatzabhängige „**Ergebnismiete**“ vereinbart - siehe dazu Punkt 8.3.1 des Vertrages
- Bei Beendigung des Vertrages ist der Vertragsgegenstand (Liegenschaft, Gebäude und Hotelausstattung) sowie sämtliches dem Hotelbetrieb dienendes und für den Hotelbetrieb vorgesehenes „SOE“ (Small Operatin Equipment) zu einem symbolischen Pauschalpreis von € 1,00 an den Vermieter zu übertragen, dh ein betriebsbereites, lebendes Unternehmen ist zurückzustellen – siehe dazu § 23 des Vertrages.

Der gegenständliche Bestandvertrag ist daher rechtlich als Pachtvertrag zu beurteilen und kommt hierfür nach der Judikatur VwGH 14.05.2024, Ro 2024/16/0004 die Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung.

Einbeziehung des Franchise-Entgelts in die Bemessungsgrundlage

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

2006/16/0111 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG).

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 und VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112).

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH je vom 25.10. 2006, 2006/16/0111 und 2006/16/0112).

Die Erbringung der Leistung oder Teilen davon an vom Bestandgeber verschiedene Personen schließt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Einbeziehung als Entgelt in die Bemessungsgrundlage somit nicht aus, sofern ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht.

Sind ein Bestandvertrag über Betriebsräumlichkeiten und ein Franchisevertrag über die für den Betrieb des Unternehmens in den Räumlichkeiten erforderlichen Leistungen so eng miteinander verknüpft, dass sie nur gemeinsam abgeschlossen werden können und gemeinsam beginnen und enden können, und nehmen sie auch sonst mehrfach aufeinander Bezug, stellen sie insgesamt eine Unternehmenspacht dar. In die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG 1957 ist daher auch das Franchise-Entgelt einzubeziehen (vgl. ua. BFG 11.07.2023, RV/7103400/2020)

Franchise-Verträge sind Vereinbarungen, mit denen der Franchise-Geber dem Franchise-Nehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw. sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchise-Gebers und unter Beachtung des von diesem entwickelten Organisations- und Werbungssystems zu vertreiben, wobei der Franchise-Geber dem Franchise-Nehmer Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchise-Nehmers ausübt (VwGH 7.10.1985, 85/15/0136). Derartige Verträge sind mangels Erwähnung im Tarifpostensystem des § 33 GebG 1957 gebührenfrei.

Für die Festsetzung der Gebühren ist grundsätzlich der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt jedoch auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird (§ 17 Abs. 1 GebG 1957). Weiters sind getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung

beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126).

Im vorliegenden Fall haben die Bf., die Vermieterin und die Franchisegeberin nahezu gleichzeitig mehrere Verträge (Mietvertrag, Franchisevertrag, Comfort Letter ***X***) als Paket abgeschlossen und wurden diese weiteren Verträge dem Mietvertrag als Anlagen angeschlossen (siehe dazu die Präambel des Vertrages). Der Franchisevertrag - der noch vor Unterzeichnung des Mietvertrages abzuschließen war - wurde damit Teil des für die rechtliche Beurteilung maßgeblichen Urkundeninhaltes. Die Vermietung erfolgt zum Betrieb eines Hotels unter der Marke "***Y***" nach den Bestimmungen des Franchisevertrages und trifft die Bf. auch eine diesbezügliche Betriebspflicht. Der Franchise-Vertrag ist für die gesamte Vertragsdauer des Mietvertrages aufrecht zu erhalten und gelten die Verletzung wesentlicher Pflichten des Franchisevertrages durch den Mieter als Pflichtverletzung des Mietvertrages (siehe § 4.2.4 des Mietvertrages).

Im gegenständlichen Fall ist daher das im Franchisevertrag vereinbarte Entgelt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, weil auch dieses im Austauschverhältnis für den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Bestandgegenstandes (gewerblicher Hotelbetrieb unter der Marke „***Y***“) steht.

Abgrenzung bestimmte – unbestimmte Dauer des Vertrages

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).

Ob die Vertragsdauer bestimmt oder unbestimmt ist, wird 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).

Beim gegenständlichen Bestandvertrag handelt es sich um einen bis 31.12.2051 befristeten Bestandvertrag (siehe § 7.1), der nach der ausdrücklichen Regelung in § 7.2 durch Zeitablauf endet ohne dass es einer Kündigung bedarf. Während der befristeten Vertragszeit kann das Bestandverhältnis nur aus wichtigen Gründen vorzeitig aufgekündigt bzw aufgelöst werden (siehe § 7.4 des Vertrages).

Die als besondere Kündigungsgründe im Bestandvertrag festgelegten besonderen Kündigungsgründe ergeben sich 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 § 7.4 für den Ausfall der 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 nichts daran, dass eine Bindung der Vertragsparteien für eine bestimmte Dauer von mehr als 18 Jahren (9.11.2021 - 31.12.2051) besteht und wurde daher vom FA hier zu 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 als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Zum Argument in der mündlichen Verhandlung, dass das Objekt oder der Mietvertrag jederzeit im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf einen neuen Vermieter übertragen werden könne, und ein derartiges Szenario unter den gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnissen sehr wahrscheinlich sei, ist zu sagen, dass selbst ein vertraglich eingeräumtes Weitergaberecht nichts an der vereinbarten Dauer ändere (vgl. dazu VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Ergebnis

Die Höhe der im vorläufigen Bescheid angesetzten Beträge und das Vorliegen einer nach wie vor bestehenden Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO sind unbestritten.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen und ist keine Änderung hinsichtlich der vorläufigen Abgabenfestsetzung vorzunehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011). Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. ua. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077, 28.9.2016, Ra 2016/16/0084, 29.6.2017, Ra 2017/16/0088 und 19.9.2017, Ra 2017/16/0111).

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 Verwaltungssenate, sondern gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG allein an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10.09.2018, Ra 2018/16/0119).

Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Befreiung nach § 33 TP 5 Absatz 4 Z 1 GebG ist durch das erst jüngst ergangenen Erkenntnis VwGH 14.5.2024, Ro 2024/16/0004e geklärt und erfolgte die Prüfung im gegenständlichen Fall an Hand der dort dargestellten Kriterien.

Ebenso liegt eine ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur gebührenrechtlichen Einbeziehung von Leistungen an dritte Personen, bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhanges mit der Überlassung des Bestandgegenstandes vor (vgl. insbesondere VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111 und VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 mit weiteren Nachweisen).

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.

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.

Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 29. November 2024