

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF GmbH, ADR, vertreten durch RA, ADR, über die Beschwerde vom 05.11.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.10.2015, ErfNr*** betreffend Rechtsgebühr nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I . Verfahrensablauf

1. Gebührenanzeige

Am 20. Juli 2015 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz FA) ein zwischen der VERPÄCHTERIN als Verpächter und der BF GmbH als Pächter über näher bezeichnete Geschäftsflächen im Objekt EINKAUFSZENTRUM angezeigt.

2. Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2015 setzte das Finanzamt für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 200 Abs. 1 BAO vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.959.992,64, somit iHv € 19.599,93 gegenüber der Bf. fest.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

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

Bemessungsgrundlage:

Monatliche Mindestpacht x vereinbarte Dauer (€ 10.961,42 x 120) zzgl. USt, monatliche Neben- u. Heizkostenvorauszahlung x m2 x vereinbarte Dauer (€6,71 + 0,30 x 377,98 x 120) zzgl. USt."

3. Beschwerde

Die Beschwerde vom 6. November 2015 richtet sich gegen die Höhe der festgesetzten Gebühr. Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gebühr sei offensichtlich von einer bestimmten Vertragsdauer (10 Jahre) ausgegangen worden, obwohl es sich im vorliegenden Fall um einen Vertrag von unbestimmter Dauer handle. Daher werde die Neufestsetzung der Bestandvertragsgebühr für den gegenständlichen Bestandvertrag mit dem Betrag von € 5.879.98 beantragt.

Die Begründung lautet auszugsweise wie folgt:

„Das Bestandverhältnis beginnt mit der Übergabe (1.8.2015) und endet spätestens am 31.7.2025 (vgl. Punkte 3.1 und 3.2, Teil A des Bestandvertrages). Darüber hinaus wurden zwischen den Vertragsparteien umfangreiche vorzeitige Auflösungsmöglichkeiten vereinbart.“

Punkt 3.3. Teil B des Bestandvertrages sieht eine umfangreiche Liste an Kündigungsgründen zugunsten des Bestandgebers vor und lautet wie folgt:

"Unbeschadet der vereinbarten Vertragsdauer gemäß Ziffer 3.1 Teil B kann der Verpächter den Pachtvertrag mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn ein wichtiger Grund dafür vorliegt, und zwar insbesondere, wenn der Pächter

- a) mit der Zahlung des Pachtzinses (wobei Vorauszahlungsbeträge für Nebenkosten sowie die Kosten der Heizung, Kühlung bzw. Be- und Entlüftung in diesem Zusammenhang wie Bestandteile des Pachtzinses zu behandeln sind) im Verzug ist;*
- b) den Pachtgegenstand nicht entsprechend dem Pachtzweck gemäß Ziffern 2.1 Teil A und Teil B verwendet oder Waren führt, die gegen die Bestimmungen der Ziffer 2.1 Absatz 2 Teil B verstößen;*
- c) seinen Verpflichtungen hinsichtlich Meidung und Offenlegung seiner Umsätze zur Berechnung der Umsatzpacht gemäß Ziffern 5.1.3 und 5.1.4 Teil! B nicht nachkommt;*
- d) den Pachtgegenstand oder allgemeine Teile des Einkaufszentrums vertrags- oder widmungswidrig nutzt oder vom Pachtgegenstand oder den allgemeinen Teilen einen nachteiligen Gebrauch macht und fortsetzt oder später wiederholt;*
- e) ohne Zustimmung des Verpächters bauliche Veränderungen vornimmt;*
- f) den Pachtgegenstand ohne Zustimmung des Verpächters ganz oder teilweise einem Dritten auf welche Art auch immer überlässt;*
- g) die vereinbarte Kaution (Ziffer 6. Teil B) nicht leistet;*
- h) gegen die übernommene Betreibungsverpflichtung gemäß Ziffer 10.1 Teil B verstößt oder der Pächter ausdrücklich erklärt, seiner Betreibungsverpflichtung gemäß Ziffer 10.1 Teil 8 nicht nachkommen zu wollen, oder auf entsprechendes Verlangen des Verpächters nicht innerhalb einer vom Verpächter gesetzten Frist ausdrücklich erklärt, dass er seiner Betreibungsverpflichtung gemäß Ziffer 10.1 Teil B nachkommen wird;*

- i) der Pächter das gesetzliche Rauchverbot bei seinen Angestellten und Kunden wiederholt nicht durchsetzt;
- j) die bei Abschluss dieses Pachtvertrages anfallende Rechtsgeschäftsgebühr (vgl. Ziffer 25.5 Teil B) nach schriftlicher Aufforderung durch den Verpächter trotz Einräumung einer 14-tägigen Zahlungsfrist nicht gezahlt hat;
- k) wenn über das Vermögen des Pächters ein Konkursverfahren eröffnet oder die Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt wird."

Weiters haben die Vertragsparteien in Punkt 6.5, Teil D des Bestandvertrages ergänzend die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart:

"Über die in Ziffer 3.3 Teil B benannten Auflösungsgründe hinaus ist der Verpächter auch bei Vorliegen der in § 30 Abs. 2 MRG definierten Kündigungsgründe berechtigt, den Pachtvertrag mit sofortiger Wirkung aufzulösen."

Abschließend steht dem Bestandnehmer gemäß Punkt 6.4, Teil D des Bestandvertrages ein vorzeitiges Kündigungsrecht für den Fall des Nicht-Erreichens einer bestimmten Umsatzschwelle zu:

"Abweichend von Ziffer 3.1 Satz 1 Teil B erhält der Pächter ein einmaliges Sonderkündigungsrecht mit Wirkung zum 30.09.2020, sofern der Pächter im Kalenderjahr 2019 (Januar bis Dezember) einen Umsatz im Sinne von Ziffer 5.1.2 Teil B (ohne Umsatzsteuer) von EUR 800.000,00 nicht erreicht."

Gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG unterliegen Bestandverträge im Allgemeinen einer Gebühr von 1% des Wertes. Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Gemäß § 33 TP 5 Abs 3 Satz 2 GebG bleibt bei einem Bestandvertrag mit bestimmter Vertragsdauer, aber dem Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung, dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Damit steht die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrags als Vertrag mit bestimmter Dauer nicht entgegen. Wird die Kündigung vertraglich jedoch nicht nur aus einzelnen, sondern aus vielen Gründen ermöglicht, ist auf Grund einer daraus resultierenden, uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit ein Vertrag von unbestimmter Dauer anzunehmen (vgl. Rz 705 Gebühren-Richtlinien [GebR]). Wenn ein Bestandverhältnis der Form nach auf bestimmte Zeit eingegangen ist, aber vor Ablauf dieser Zeit von jedem der Vertragsteile oder auch nur von einem der Vertragsteile beliebig gelöst werden kann, ist es seiner Dauer nach als unbestimmt anzusehen (vgl. Arnold, Rechtsgebühren Kommentar⁹ § 33 TP 5 Rz 20).

Der dem beschwerdegegenständlichen Gebührenbescheid zugrundeliegende Bestandvertrag wurde seitens des Finanzamtes als Bestandvertrag mit bestimmter

Dauer qualifiziert, wobei sich die seitens der Finanzverwaltung herangezogene Gebührenbemessungsgrundlage wie folgt zusammensetzt:

Entgelt	Netto	20% USt	Brutto
Bestandzins+Nebenkosten/ Monat	EUR 13,611,06	EUR 2.722,21	EUR 16.333,27
Jahreswerte	EUR 163,332,70	EUR 32.66654	EUR 195,999,24
Bemessungsgrundlage (10 Jahre)			EUR 1.959.992,40

Dies dürfte auf der vertraglichen Bestimmung basieren, dass das Bestandverhältnis in jedem Fall am 31.7.2025 endet. Unberücksichtigt geblieben sind dabei jedoch die oben angeführten umfangreichen Regelungen zur vorzeitigen Auflösung.

Nach den GebR Rz 698 ff liegt eine bestimmte Dauer eines Bestandvertrages dann vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Vertragsteile auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden sind. Bei einem Bestandverhältnis, das auf eine bestimmte Zeit eingegangen wird, aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von zumindest einer der beiden Vertragspartner beliebig aufgelöst werden kann, ist die Dauer unbestimmt. Bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG liegt nach den GebR Rz 705 ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor.

Die Ausführungen in den GebR stützen sich auf Rechtsprechung des VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034, die zur Rechtslage vor dem AbgÄG 1998 ergangen ist, aber inhaltlich auf die geltende Rechtslage übertragbar ist.

Der VwGH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung bei Verträgen, die verbal auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurden, der Kündigungsmöglichkeit die Bedeutung beigemessen, dass dadurch im Ergebnis eine unbestimmte Vertragsdauer vereinbart wurde (vgl. dazu die in Fellner, MGA Stempel- und Rechtsgebühren⁸ unter E 209 zu § 33 TP5 GebG referierte Judikatur, VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072). Nach Ansicht des VwGH stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (Hinweis E 5.10.1987, 86/15/0102, E 16.10.1989, 88/15/0040, E 17.9.1990, 90/15/0034).

Im vorliegenden Sachverhalt wird das Bestandverhältnis zwar befristet bis zum 31.7.2025, allerdings bestehen Kündigungsmöglichkeiten, die vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen zu beurteilen sind.

Dem Bestandgeber stehen nicht nur die umfangreichen Kündigungsgründe gem. Punkt 3.3 Teil B des Bestandvertrages, sondern darüber hinaus gem. Punkt 6.5, Teil D des Bestandvertrages auch alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG offen. Der

Bestandnehmer wiederum hat ein vorzeitiges Kündigungsrecht nach Punkt 6.4, Teil D des Bestandvertrages.

Durch die sich daraus nach Auffassung des VwGH ergebenden, umfangreichen Kündigungsmöglichkeiten wird ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, sodass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist.

Die Tatsache, dass dem Bestandgeber umfassendere Kündigungsmöglichkeiten als dem Bestandnehmer zukommen, hindert die Annahme einer unbestimmten Mietvertragsdauer nicht. Es genügt, wenn einer Vertragspartei ein entsprechend umfangreiches Kündigungsrecht zukommt, da diese aufgrund dieses Kündigungsrechtes das Mietverhältnis vor Ablauf der vertraglich vereinbarten Laufzeit beenden kann.

Bei der Gebührenbemessung ist daher von einem Bestandvertrag mit unbestimmter Dauer auszugehen. Die Gebührenbemessung hat auf Basis einer unbestimmten Vertragsdauer zu erfolgen, womit sich folgende Berechnungsgrundlage bzw. Gebührenhöhe ergibt:

Entgelt	Netto	20% USt	Brutto
Bestandzins + Nebenkosten / Monat	EUR 13,611,06	EUR 2.722,21	EUR 16.333,27
Jahreswerte	EUR 163,332,70	EUR 32.666,54	EUR 195,999,24
Bemessungsgrundlage (3 Jahre)			EUR 587.997,72
Gebühr (1%)			EUR 5.879,98

4. Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. November 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete die Entscheidung wie folgt:

„Das Mietverhältnis wurde auf bestimmte Dauer abgeschlossen.

Aus den in Punkt 3.3 Teil B des Vertrages, als Kündigungsmöglichkeit durch den Vermieter angeführten Gründen, kann eine uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit nicht abgeleitet werden. Auf Punkt 6.5 Teil D des Vertrages kann keinesfalls die Kündigungsmöglichkeit aus allen Gründen zurückzuführen sein.

Vereinbart wurde, dass die in § 30 (2) definierte Kündigungsgründe ergänzend zu den vereinbarten, bestimmten Gründen bestehen.

§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG beziehen sich auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht. Ebenso scheiden die Z 2, 10, 11, 12 u. 15 aus.

Damit sind aber nicht alle in Betracht kommende Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart worden.

Abweichend davon erhält der Pächter ein einmaliges Sonderkündigungsrecht zum 30.09.2020, sofern der Pächter im Kalenderjahr 2019 eine bestimmte Umsatzhöhe nicht

erreicht. Dabei handelt es sich nicht um ein schrankenloses Kündigungsrecht. Vielmehr ist die Kündigungsmöglichkeit an eine Bedingung geknüpft. Durch die vereinbarte einmalig zur Verfügung stehende Kündigungsklausel und die vertraglich vereinbarten bestimmten Kündigungsgründe wird die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf eine bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufgehoben (VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072, VwGH E 05.10.1987, 86/15/0102)."

5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung verwies die Bf. auf ihre Darlegungen in der Bescheidbeschwerde zu GebR Rz 698 ff sowie Rz 705, wonach bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG nach den GebR ein Vertrag von unbestimmter Dauer vorliege. Die Erläuterungen in den GebR stützten sich auf die Rechtsprechung des VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034. Der VwGH vertrete darin und in ständiger Rechtspreche, dass „[d]ie Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG [...] keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar[stellt], sodass ein einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist.“

Die dargebrachte Auffassung entspreche auch der Rechtsprechung des UFS bzw BFG. In seinem Urteil vom 15.11.2006/ RV/0574-W/04 habe der UFS ausdrücklich bestätigt, dass die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ausreichend umfassende Kündigungsmöglichkeiten biete, sodass in einem solchen Fall ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer anzunehmen sei.

Dies stehe auch nicht im Widerspruch zu den Entscheidungen des UFS vom 16.03.2011, RV/3712-W/09 und des BFG vom 29.1.2015, RV/7100693/2015, da diesen Fällen andere Sachverhalte zu Grunde lägen:

Aus der Entscheidung des UFS aus dem Jahr 2011 gehe nämlich hervor, dass im Vertrag lediglich festgehalten wurde, dass die vereinbarten Kündigungsgründe „solche im Sinne des § 30 MRG darstellen“. Damit seien eben nicht alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG fixiert worden. Ähnliches gelte für die Vereinbarung einer analogen Anwendung der §§ 30 und 31 MRG. Auch in diesem Fall sei gemäß dem Urteil des BFG aus dem Jahr 2015 nicht davon auszugehen, dass damit die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vollumfänglich vereinbart wurden, weil analoge Anwendung in diesem Zusammenhang nur „ähnliche“ bzw „entsprechende“ Anwendung bedeute. Dies veranschauliche, dass weder eine Vereinbarung von Kündigungsgründen im Sinne des § 30 MRG noch eine analoge Anwendung der §§ 30 und 31 MRG mit einer tatsächlichen vertraglichen Vereinbarung, wie sie der VwGH in seiner Rechtsprechung fordert, gleichzusetzen sei. Vor diesem Hintergrund sei die jeweilige Berufung bzw Beschwerde abgewiesen worden.

Anders hingegen in jenen Fällen, in denen die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG tatsächlich Vertragsinhalt wurden; hier sei gemäß Rechtsprechung des BFG bzw UFS von einer unbestimmten Dauer auszugehen. Dies treffe auch auf den vorliegenden

Sachverhalt zu, da die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG explizit vertraglich vereinbart worden seien.

Aus der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 1.12.2015 gehe hervor, dass im vorliegenden Sachverhalt die Kündigungsgründe nicht umfassend genug wären, da sich die Bestimmungen § 30 Abs 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen beziehen und daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht kämen. Ebenso würden die Z 2, 10, 11, 12 und 15 auf Grund des Sachverhalts von vorneherein ausscheiden.

Diese Beschwerdevorentscheidung sei schon deshalb falsch, weil die genannten Fälle des MRG Z 2, 10, 11, 12 und 15 nicht allesamt von vorne herein ausscheiden. Es seien durchaus Konstellationen denkbar, bei denen einige dieser Fälle in Zukunft auch für das gegenständliche Bestandverhältnis Anwendung finden könnten (die Vertragsparteien könnten das Vertragsverhältnis etwa dahingehend abändern, dass der Bestandnehmer einen Teil des Entgelts in Form von Dienstleistungen zu erbringen hat (Z 2), der Bestandgegenstand könnte in das Eigentum des Bundes oder einer Gemeinde übergehen (Z 11), das Haus in dem sich der Bestandgegenstand befindet könnte abgetragen oder umgebaut werden (Z 15)).

Abgesehen davon stehe die Argumentation der Beschwerdevorentscheidung aber auch ganz generell in einem klaren Widerspruch zur Rechtsprechungslinie des VwGH. Die Argumentation der Beschwerdevorentscheidung impliziere nämlich, dass ein Vertrag nur dann auf „unbestimmte Zeit“ anzusehen wäre, wenn die Vertragsparteien nicht nur alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart haben, sondern jeder einzelne dieser Gründe auch auf den konkreten Fall anwendbar sei. Das sei aber faktisch unmöglich. Es gebe keinen Fall, auf den alle Kündigungsgründe des MRG Anwendung finden. Selbst auf ein fiktives Mietverhältnis, bei dem der Mietgegenstand eine Wohnung sei, der Mietzins zum Teil als Dienstleistung erbracht werde und der Mietgegenstand in der Vergangenheit zur Unterbringung von Arbeitern des Bestandgebers gedient habe (eine Kombination die in der Praxis so gut wie nie vorkomme), würden nicht alle Kündigungsgründe Anwendung finden können (etwa Z 7, 11, 12, 13 wären nicht anwendbar). Da der Umstand, dass niemals alle Kündigungsgründe auf einen konkreten Fall anwendbar sein können, eine logische Konsequenz der Kündigungsgründe des MRG sei, habe der VwGH auch davon abgesehen, auf die Anwendbarkeit der einzelnen Fälle auf den jeweiligen Sachverhalt abzusehen.

Der Umstand, dass einige Kündigungsgründe auf den konkreten Fall nicht Anwendung finden, habe auch auf die einschlägigen Entscheidungen des VwGH zugetroffen. Diesen Entscheidungen lägen ebenfalls Bestandverträge über Geschäftsräume zugrunde - und keine Wohnraummieten (vgl. etwa VwGH 88/15/0040, 90/15/0034). Gemäß der Argumentation der Beschwerdevorentscheidung sei auch die Anwendung anderer Kündigungsgründe auf die einschlägigen Fälle des VwGH fraglich: es handle sich nicht um Untermietverhältnisse (sodass Z 12 nicht zur Anwendung gelangen konnte), keine Objekte im Öffentlichen Eigentum (sodass Z 11 nicht zur Anwendung gelangen konnte) und, soweit ersichtlich, auch um keine Bestandgegenstände über ehemalige

Arbeiterwohnungen (sodass auch Z 10 nicht zur Anwendung gelangen konnte). Der VwGH habe aber - auch und gerade - für solche Bestandverträge unzweifelhaft judiziert, dass „die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG [...] keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar[steilt], sodaß in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmt Zeit anzunehmen ist“ (VwGH 90/15/0034, 2011/16/0169). Der VwGH habe in seinen Entscheidungen nicht darauf abgestellt, welche Kündigungsgründe des MRG im Einzelfall anwendbar wären oder nicht.

Diese Vorgehensweise des VwGH erscheine auch zweckmäßig und sachgerecht. Die Kündigungsgründe des MRG stellen eben auf die verschiedensten Arten von Mietverhältnissen ab und berücksichtigen unterschiedlichste Konstellationen, die zu einer Kündigung führen können (und sich im Einzelfall sogar wechselseitig ausschließen, sodass gar nie alle Fälle faktisch Anwendung finden können). Mit der Vereinbarung aller Kündigungsgründe brächten die Vertragsparteien zum Ausdruck, die größtmöglichen gesetzlichen Kündigungsmöglichkeiten vereinbaren zu wollen und daher eine einseitige Auflösungsmöglichkeit vorzusehen, auch wenn im Einzelfall der eine oder andere Kündigungsgrund nicht schlagend werden könne.

Würde man die Judikatur des VwGH auf „Wohnungen“ beschränken wollen (die Beschwerdevorentscheidung stelle darauf ab, dass viele Kündigungsgründe nur Wohnungen betreffen), wäre dies schon deshalb absurd, weil bei Wohnraummieten kraft eindeutiger gesetzlicher Anordnung (vgl. § 33 TP 5 Abs 3) wiederkehrende Leistungen ohnehin „höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen sind“. Auf diese Fälle könne sich daher weder die Judikatur des VwGH noch die diesbezüglichen Randziffern in den Gebührenrichtlinien beziehen. Sowohl die klare und eindeutige oberstgerichtliche Rechtsprechung, wie auch das ebenso klare Verständnis der Finanzverwaltung gemäß Gebührenrichtlinien stelle selbstverständlich auf Bestandverträge über Geschäftsflächen ab.

Selbst wenn man aber der unzutreffenden Argumentation der Beschwerdevorentscheidung zustimmen würde, kämen im vorliegenden Sachverhalt weiterhin alle verbleibenden, denkmöglichen Kündigungsgründe des MRG in Betracht (das seien alle Gründe, die nicht explizit auf „Wohnungen“ abstellen; wie weiter oben bereits ausgeführt, sei es falsch, dass die Gründe Z 2, 10, 11, 12 u. 15 jedenfalls von vorne herein ausscheiden). Nach Auffassung des BFG könne von den Vertragsparteien nicht verlangt werden, dass sie gegenstandslose Bestimmungen, die von vornherein nicht auf den Sachverhalt angewendet werden können, in einen Vertrag aufnehmen (BFG 3.6.2015, RV/5100753/2013). Das bedeute allerdings, dass auch dann von der Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG auszugehen sei, wenn einzelne von vorne herein unanwendbare Bestimmungen nicht vereinbart werden. Im vorliegenden Sachverhalt seien sogar diese unanwendbaren Bestimmungen Vertragsinhalt geworden, weshalb kein Zweifel daran bestehen könne, dass jedenfalls alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart wurden. Dies entspreche der Rechtsprechung des VwGH, wonach auch dann ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege, wenn es sich

bei den vereinbarten Kündigungsgründen „zwar nicht um alle im § 30 MRG angeführten handelt, wohl aber um alle im konkreten Fall denkmöglichen Kündigungsgründe dieser Bestimmung.“ (VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Abschließend werde nochmals darauf hingewiesen, dass der gegenständliche Bestandvertrag auch über § 30 MRG hinausgehende, umfangreiche Kündigungsgründe enthält, die den Bestandgeber zur vorzeitigen Auflösung berechtigen (vgl. Teil B, § 15 des gegenständlichen Bestandvertrages). Bei vielen dieser zusätzlich vereinbarten Kündigungsgründe reiche schon ein auch nur kleines Fehlverhalten des Bestandnehmers, um sie auszulösen. Auch diese Kündigungsgründe allein diese seien schon von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer vorzeitigen Auflösung des Bestandvertrages gegeben sei. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass gerade Betreiber von Shopping Centern hier sehr rigoros vorgehen, um den guten Ruf ihres Einkaufszentrums nicht durch Fehlverhalten von einzelnen Bestandnehmern zu schädigen.

Die Beschwerdevorentscheidung weiche von der bisherigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung ab und sei daher verfehlt. Aus den oben angeführten Gründen liege im gegenständlichen Fall ein Bestandverhältnis vor, dass auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde.

Auf Grundlage des vereinbarten Mietzinses inklusive Betriebs- und sämtlicher Nebenkosten zuzüglich Umsatzsteuer ergebe sich somit folgende Bemessungsgrundlage und Gebührenhöhe:

Entgelt	Netto	20% USt	Brutto
Bestandzins+Nebenkosten/ Monat	EUR 13,611,06	EUR 2.722,21	EUR 16.333,27
Jahreswerte	EUR 163,332.70	EUR 32.66654	EUR 195.999,24
Bemessungsgrundlage (3 Jahre)			EUR 587.997,72
Gebühr (1%)			EUR 5.879,98

Zur Erörterung des konkreten Sachverhalts sowie zur inhaltlichen Auseinandersetzung der vorgebrachten Rechtsmeinung beantragte die Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO).

6. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 10.3.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab folgende Stellungnahme zu den Argumenten der Bf. ab:

„Gem. § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen eine Gebühr von 1 v.H. zu entrichten. Gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen besteht darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung dieses Vertrages als einen auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss. Jedoch ist ein (seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener) Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG als ein Vertrag auf 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. Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG stellt jedoch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar. Die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes stellen primär auf die Miete von Wohnraum ab. Gewisse Kündigungsmöglichkeiten sind selbst bei sinngemäßer Anwendung auf den vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete zwischen zwei Gesellschaften nicht anwendbar. Es verbleiben einzelne wenige Kündigungsgründe, womit allerdings nicht alle Kündigungsgründe vereinbart wurden. Das dem Pächter zustehende einmalige Sonderkündigungsrecht zum 30.9.2020, sofern der Pächter im Kalenderjahr 2019 eine bestimmte Umsatzhöhe nicht erreicht, ist kein schrankenloses Kündigungsrecht. Aus der Vertragsgestaltung ergibt sich ein Interesse beider Vertragspartner an einer langfristigen Verpachtung. Im Fall der Beendigung aufgrund eines vom Pächter gesetzten Kündigungsgrundes ist zuvor eine schriftliche Abmahnung erforderlich. Der Pächter hat bloß ein einmaliges vom Umsatz abhängiges Sonderkündigungsrecht. Ein von Anfang mit unbestimmter Dauer bestehendes Vertragsverhältnis liegt nicht vor. Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

7. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr***.

8. Vorhalteverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 13. November 2017 teilte die zuständige Richterin des BFG der Bf. mit, wie sich die Sach- und Rechtlage für sie darstelle.

Dazu brachte die Bf.am 14. Dezember 2017 einen ergänzenden Schriftsatz mit auszugsweise folgendem Inhalt ein:

" Widerspruch zur langjährigen Rechtsprechung

Die langjährige Rechtsprechung des VwGH ist klar und deutlich: Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 (2) MRG stellt noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliegt.

Diese klare Aussage wurde vom VwGH mehrfach wiederholt, von den Finanzbehörden jahrelang angewandt und von den UFS bestätigt. Die nunmehrige Rechtsansicht des BFG - wie auch im Schreiben vom 13.11.2017 ausgeführt - steht dazu im Widerspruch.

Die Rechtsprechung des VwGH basiert auf der Fragestellung: Was wurde zwischen den Vertragsparteien vereinbart? Darin kommt nicht zuletzt eine der Grundlagen des Gebührenrechts – das Urkundenprinzip - zum Ausdruck. Relevant für die Frage, ob und in welcher Höhe eine Gebühr anfällt, sind der Wortlaut der zwischen den Vertragsparteien ausgefertigten Urkunde und die dahinterstehende Intention.

Dies sei an folgendem Beispiel verdeutlicht: Die Höhe der Gebühr für einen Mietvertrag wird auf Basis der Höhe des Mietzinses und der zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Laufzeit bestimmt. Ein für die Dauer von zwei Jahren abgeschlossener (Wohnungs)Mietvertrag wäre etwa mit dem 2-fachen Jahreswert zu vergebühren. Dabei ist unbeachtlich, ob diese Befristungsregelung dem MRG entspricht und ob der dadurch von den Parteien zum Ausdruck gebrachte Endtermin von Seiten des Vermieters gerichtlich durchsetzbar ist oder nicht. Es kommt auf die Vereinbarung zwischen den Parteien und den Urkundeninhalt an. Ebenso wird nicht darauf abgestellt, ob der Mietzins tatsächlich bezahlt werden wird oder nicht; weil etwa der Mieter nicht finanziell genug ist oder weil der vereinbarte Mietzins unter Umständen mietrechtlichen Vorgaben widerspricht und möglicherweise in der Zukunft durch eine Entscheidung des Gerichts (bzw. der Schlichtungsstelle) geändert wird.

Die zuletzt vom Bundesfinanzgericht „entwickelte“ Rechtsprechung, in welcher die Wahrscheinlichkeit der Ausübbarkeit der einzelnen Kündigungsgründe des MRG untersucht wird, weicht aber vom Vertragsinhalt und der Parteienintention ab. Sie stellt darauf ab, was - möglicherweise – in der Zukunft passiert, oder auch nicht. Dadurch wird auch vom Urkundenprinzip abgerückt.

Die in der Kette der (neuen) Spruchpraxis erste Entscheidung stand noch im Einklang mit einer formal auf den Urkundeninhalt abstellenden Betrachtungsweise. Die Entscheidung des BFG vom 29.1.2015 (RV/7102780/2012) wurde unter Berufung auf das Formalargument getroffen, dass in diesem Fall zwischen den Parteien nur

Kündigungsgründe analog zu § 30 MRG vereinbart wurden. Laut BFG war deshalb nicht davon auszugehen, dass die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vollumfänglich vereinbart wurden, weil analoge Anwendung in diesem Zusammenhang nur „ähnliche“ bzw „entsprechende“ Anwendung bedeutet.

In der Folge (ab 2016) wurde vom BFG aber auch in Fällen, in denen die Vertragsparteien explizit (und nicht bloß analog) alle Kündigungsgründe gemäß § 30 (2) MRG vereinbart hatten, ausgesprochen, dass trotzdem von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen sei. Begründet wurde diese Entscheidung damit, dass die einzelnen Kündigungsgründe des MRG bzw. deren Anwendbarkeit auf deren Wahrscheinlichkeit hin geprüft wurden und eine Kündigung dem BFG wenig wahrscheinlich erschien, weil nur wenige Kündigungsgründe tatsächlich in Frage kämen.

Eine solche Analyse der Eintrittswahrscheinlichkeit der Kündigung hat der VwGH jedoch nie vorgenommen, wenn alle Kündigungsgründe nach § 30 MRG zwischen den Parteien vereinbart wurden. Eine solche Prüfung hat der VwGH nur dann vorgenommen, wenn eben nicht alle Kündigungsgründe nach § 30 MRG vereinbart wurden, sondern sich die Vertragsparteien auf einzelne Kündigungsgründe beschränkt haben. Dies trifft etwa auch auf die Entscheidung vom 16.10.1989 (GZ 88/15/0040) zu. Die Fallkonstellation war in dieser Entscheidung so, dass die Parteien nicht alle Kündigungsgründe des § 30 MRG vereinbart hatten, sondern der Vertrag eine Liste an (ausformulierten) Kündigungsgründen enthalten hatte. Nach Prüfung dieser Gründe kam der VwGH zur Ansicht, dass diese jenen des § 30 MRG im Wesentlichen entsprechen, weshalb auch in diesem Fall von einer unbestimmten Dauer des Vertrages auszugehen war.

Die Rechtsauffassung und die Spruchpraxis des VwGH lassen also eine klare Linie erkennen: Einzelfallprüfungen erfolgen nur in jenen Fällen, in denen nicht alle Gründe des § 30 MRG vereinbart wurden. Sind aber alle Gründe vereinbart worden, so wird von einer weiteren Prüfung der Kündigungswahrscheinlichkeit Abstand genommen. Alleine durch die Vereinbarung aller Kündigungsgründe ist ein so hohes Maß an Unsicherheit über die Dauer des Bestandverhältnisses erreicht, dass von einem Vertrag auf unbestimmte Dauer auszugehen ist.

Diese Vorgehensweise macht auch Sinn. Ein höheres Maß an Kündigungsmöglichkeiten als „alle Fälle des MRG“ können die Parteien nämlich gar nicht zum Ausdruck bringen. Ein „Mehr“ an Kündigungsgründen wäre aufgrund der zwingenden Vorgaben des Gesetzgebers auch nicht zulässig.

Dieses Prinzip brachte der VwGH bereits in der ersten einschlägigen Entscheidung zu Papier (VwGH 22.12.1976, GZ 2163/74 – Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss. Wurden im Bestandvertrag alle Kündigungsgründe des § 19 Abs 2 Mietengesetz [nunmehr § 30 Abs 2 MRG] angehört, kann [...] keinesfalls mehr von einzelnen im

Vertrag ausdrücklich bezeichneten Fällen gesprochen werden) und hat daran bis heute unverändert festgehalten.

Das BFG ist nunmehr aber dazu übergegangen, auch in solchen Fällen eine Prüfung der Kündigungswahrscheinlichkeit vorzunehmen, in denen alle Kündigungsgründe des § 30 MRG vereinbart wurden. Dies widerspricht der Rechtsauffassung des VwGH. Darüber hinaus ist auch das daraus abgeleitete Argument, dass im geprüften Einzelfall nicht alle Kündigungsgründe zur Anwendung gelangen können, schon in sich ein Widerspruch. Die im MRG aufgezählten Gründe schließen sich nämlich zum Teil wechselseitig aus, sodass niemals auf einen Fall alle Kündigungsgründe zur Anwendung gelangen können.

Auch die im Schreiben des BFG vom 13.11.2017 zitierte Entscheidung des VwGH (vom 12.9.2017, Ra 2017/16/0111) bestätigt diese (neue) Rechtsauffassung des BFG nicht. Vielmehr bleibt der VwGH seiner Spruchlinie treu, weil eben in dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt zwischen den Parteien nicht alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart wurden, sondern nur einige ausgewählte Gründe. Die daraufhin vom BFG vorgenommene Prüfung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines dieser Gründe sah der VwGH als zulässig und im Einklang mit seiner Rechtsprechungslinie an. Der VwGH hätte aber anders entschieden, wenn die Parteien tatsächlich alle Kündigungsgründe des § 30 MRG vereinbart hätten.

3. Verstoß gegen Treu und Glauben

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208).

Die nunmehrige Spruchpraxis des BFG und die darauf aufbauende (neue) Behördenpraxis stellen einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar. Sie steht nämlich eindeutig im Widerspruch zu den Gebührenrichtlinien des Finanzministeriums (vgl. RZ 705) und zur darauf aufbauenden jahrelang geübten Verwaltungspraxis des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern. Bei der Vereinbarung aller Kündigungsgründe gemäß § 30 MRG wurde (bis zuletzt) von einem Vertrag auf unbestimmte Dauer ausgegangen, ohne eine nähere Prüfung der Kündigungswahrscheinlichkeit vorzunehmen.

Die Rechtsauffassung des VwGH wurde also über viele Jahre und Jahrzehnte unverändert angewendet und auch vom UFS bestätigt (vgl. etwa GZ. RV/0574-W/04). Die Rechtsunterworfenen haben darauf vertraut und auch die gebührenrechtlichen Konsequenzen ihres Handelns danach beurteilt.

Die Änderung der Spruchpraxis kam für die Betroffenen völlig unerwartet. Bis heute ist es zu keiner Änderung der Gebührenrichtlinien gekommen. Die Rechtsunterworfenen hatten keine Möglichkeit, sich auf diese Änderung einzustellen und etwa durch andere Vereinbarungen in den Bestandverträgen (zB in Bezug auf die Laufzeit) darauf zu reagieren.

Sohin ist auch unter diesem Gesichtspunkt die unerwartete und plötzliche Änderung der Beurteilung von an sich gleichen Sachverhalten durch die Finanzbehörden ein unzulässiger Verstoß gegen Treu und Glauben. Diese Änderung in der Beurteilung von absolut vergleichbaren Sachverhalten führt zu einem Nachteil der Gebührenpflichtigen, im konkreten Fall auch der Beschwerdeführerin."

9. Mündliche Verhandlung

In der am 19. Februar 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung berichtete die Richterin über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt unter Hinweis auf den Vorhalt des BFG vom 13. November 2017 und den ergänzenden Schriftsatz der Bf. vom 14. Dezember 2017. Dazu wurden den Vertretern beider Parteien (Vertreter der Bf: kurz RA/RÄ, Vertreter der Amtspartei kurz FA) von der Richterin die Beilage ./1 zur Niederschrift, in der der Inhalt der über den Pachtvertrag errichteten Urkunde auszugsweise wiedergegeben wird, ausgehändigt.

Auf die Frage der Richterin, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gebe, antworten die RÄ und dass FA, dass es keine Ergänzungen zum Sachverhalt gibt:

Zur rechtlichen Beurteilung führten die RÄ aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzten:

"Die Z. 2 des § 30 Abs. 2 MRG – „Dienstleistung“ kann im gg. Fall eine Rolle spielen, da eine Betriebspflicht hier vereinbart wurde.

Eine weitere Unsicherheit hinsichtlich der Laufzeit ergibt sich aus Punkt 6.4 „Sonderkündigungsrecht“. Ein externer Faktor kann hier die Kündigung auslösen, nämlich der schlechte Geschäftsgang. Ohne Mitwirkung des Vermieters hat es der Mieter in der Hand, dass es zur Auflösung des Pachtvertrages kommt. Die Wirkung ist vergleichbar mit einem Repräsentationsrecht.

Die Rechtsprechung des BFG beginnend mit RV/510007/2010 vom 11.2.2016 steht diametral im Widerspruch zur seit 25 Jahren bestehenden Rechtsprechung des VwGH."

Dazu erwiderte das FA Folgendes:

"Zum Sonderkündigungsrecht: Zu einmaligen Auflösungsgründen gibt es eine Rechtsprechung des VwGH vom 15.12.2008, 2006/16/0072. Diese Auflösungsgründe werden behandelt wie eine auflösende Bedingung, die gebührenrechtlich unbeachtlich sind.

Zur Z. 2 des § 30 Abs. 2 MRG: die Betriebspflicht kann man nicht vergleichen mit Verpflichtungen zu Dienstleistungen im Verhältnis zum Bestandgeber.

Es gibt auch Entscheidungen des VwGH, dass von Fall zu Fall zu prüfen ist - das Gewicht und die Wahrscheinlichkeit der Realisierung der Kündigungsgründe. Der Überprüfung der Kündigungsmöglichkeiten, wie es in der Rechtsprechung des BFG vorgenommen wurde, ist der VwGH mit Beschluss vom 19.9.2017, Zi. Ra 2017/16/0111 nicht entgegengetreten."

Die Fragen der Richterin, ob noch Beweisanträge gestellt werden bzw. ob noch Beweisanträge offen sind, wurde von den Vertretern beider Parteien (FA und Bf.) verneint.

Das Beweisverfahren wurde somit von der Richterin geschlossen und die Parteien um die Schlussworte ersucht.

Der Vertreter des Finanzamtes ersuchte abschließend die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die RÄ ersuchten abschließend der Beschwerde statzugeben.

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

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Am 15. Juli 2015 schlossen die VERPÄCHTERIN als Verpächter und der BF GmbH als Pächter einen Bestandvertrag über näher bezeichnete Geschäftsflächen im Objekt EINKAUFSZENTRUM ab. Über den Bestandvertrag wurde eine von beiden Vertragsparteien unterzeichnete Urkunde errichtet. Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss.

Die über den Pachtvertrag errichtete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

" Teil A

Grundlegende Bestimmungen

[...]

1.	Pachtzins, Umlagen:	
1.1.	Umsatzpachtzins: 8%	
1.2.	Ladenfläche m² ca. 377,98	
[...]		
1.5	Monatlicher Mindestpachtzins Pachtzinsanpassung gem. Ziffer 5.5 Teil B	EUR 10.961,42
1.6	Monatliche Nebenkostenvorauszahlung inkl. Kosten der Objektverwaltung (Ziffer 5.2.4 Teil B)	EUR 6,71/m²
1.7	Monatliche Heizkostenvorauszahlung	EUR 0,30/m²
1.8	Monatliche Klimakostenvorauszahlung	<i>in Ziffer 1.6 enthalten</i>
1.9	<i>Die gemäß diesem Pachtvertrag vom Pächter zu zahlenden Beträge verstehen sich ohne Umsatzsteuer Die jeweils geltende Umsatzsteuer (derzeit 20 %) ist zusätzlich zu zahlen und wird gesondert in der Rechnung ausgewiesen</i>	
2.	Pachtzweck, Nutzung des Pachtgegenstandes:	
2.1.	Pachtzweck	Fachgeschäft für Herrenbekleidung ...

[...]		
3.	Pachtzeit	
3.1.	<i>Pachtbeginn</i>	<i>Tag der Übergabe der Pachtfläche (zum Zahlungsbeginn siehe Ziffer 6.13 Teil D)</i>
3.2.	<i>Pachtende</i>	31.07.2025 <i>(siehe Ziffer 3.1 Teil B und Ziffern 6.4 und 6.5 Teil D)</i>
3.3.	<i>Übergabe</i>	<i>Voraussichtlich am 01.08.2015 (siehe Ziffer 6.1. Teil D)</i>
[...]		
6.	<i>Zusätzliche Vereinbarungen in Teil D:</i>	
[...]		
6.4.	<i>Umsatzabhängiges Sonderkündigungsrecht des Pächters (Ziffer 3.1 Teil B)</i>	
6.5	<i>Zusätzliche Kündigungsgründe (Ziffer 3.3 Teil B)</i>	
[...]		
6.21	<i>Übertragung des Pachtvertrages (Ziffer 17.2 Teil B)</i>	
[...]		

Pachtvertrag

Teil B

Allgemeine Bedingungen

[...]

3.	Pachtbeginn, Pachtzeit und Kündigung :
3.1.	<i>beginnt wie in Teil A dieses Pachtvertrages festgelegt. Sofern sich der Pächter mit der Übernahme der Pachtflächen im Verzug befindet, beginnt der Pachtvertrag an dem Tag, an dem er ohne den Verzug des Pächters beginnen würde. Der Pachtvertrag endet an dem in Teil A festgelegten Zeitpunkt, ohne dass es einer Kündigung bedarf.</i>
3.2	<i>ist der Verpächter aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen nicht in der Lage, den Pachtgegenstand vertragsgerecht zu übergeben, verschiebt sich der Übergabetermin bis zur Beseitigung des Hindernisses. Verzögert sich die Übergabe um mehr als sechs Monate, haben beide Vertragsparteien ein Rücktrittsrecht, welches innerhalb eines Monats nach Ablauf der vorgenannten Frist ausgeübt werden kann. Andere Rechte stehen dem Pächter in einem solchen Falle nicht zu.</i>

3.3	<p><i>Unbeschadet der vereinbarten Vertragsdauer gemäß Ziffer 3.1 Teil B kann der Verpächter den Pachtvertrag mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn ein wichtiger Grund dafür vorliegt, und zwar insbesondere, wenn der Pächter</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>a) mit der Zahlung des Pachtzinses (wobei Vorauszahlungsbeträge für Nebenkosten sowie die Kosten der Heizung, Kühlung bzw. Be- und Entlüftung in diesem Zusammenhang wie Bestandteile des Pachtzinses zu behandeln sind) im Verzug ist;</i> <i>b) den Pachtgegenstand nicht entsprechend dem Pachtzweck gemäß Ziffern 2.1 Teil A und Teil B verwendet oder Waren führt, die gegen die Bestimmungen der Ziffer 2.1 Absatz 2 Teil B verstößen;</i> <i>c) seinen Verpflichtungen hinsichtlich Meldung und Offenlegung seiner Umsätze zur Berechnung der Umsatzpacht gemäß Ziffern 5.1.3 und 5.1.4 Teil B nicht nachkommt;</i> <i>d) den Pachtgegenstand oder allgemeine Teile des Einkaufszentrums vertrags- oder widmungswidrig nutzt oder vom Pachtgegenstand oder den allgemeinen Teilen einen nachteiligen Gebrauch macht und fortsetzt oder später wiederholt;</i> <i>e) ohne Zustimmung des Verpächters bauliche Veränderungen vornimmt;</i> <i>f) den Pachtgegenstand ohne Zustimmung des Verpächters ganz oder teilweise einem Dritten auf welche Art auch immer überlässt;</i> <i>g) die vereinbarte Kaution (Ziffer 6. Teil B) nicht leistet;</i> <i>h) gegen die übernommene Betreibungsverpflichtung gemäß Ziffer 10.1 Teil B verstößt oder der Pächter ausdrücklich erklärt, seiner Betreibungsverpflichtung gemäß Ziffer 10.1 Teil 8 nicht nachkommen zu wollen, oder auf entsprechendes Verlangen des Verpächters nicht innerhalb einer vom Verpächter gesetzten Frist ausdrücklich erklärt, dass er seiner Betreibungsverpflichtung gemäß Ziffer 10.1 Teil B nachkommen wird;</i> <i>i) der Pächter das gesetzliche Rauchverbot bei seinen Angestellten und Kunden wiederholt nicht durchsetzt;</i> <i>j) die bei Abschluss dieses Pachtvertrages anfallende Rechtsgeschäftsgebühr (vgl. Ziffer 25.5 Teil B) nach schriftlicher Aufforderung durch den Verpächter trotz Einräumung einer 14-tägigen Zahlungsfrist nicht gezahlt hat;</i> <i>k) wenn über das Vermögen des Pächters ein Konkursverfahren eröffnet oder die Eröffnung eines Konkursverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt wird.</i> <p><i>Vor Ausspruch einer Kündigung aus den in lit. a) - k) genannten Kündigungsgründen hat der Verpächter den Pächter mit einer Frist von mindestens 14 Tagen schriftlich abzumahnen.</i></p>
-----	--

[...]

25.5	<p><i>Die mit Abschluss dieses Pachtvertrages und der dazugehörigen Nachträge nach österreichischem Gebührengesetz anfallenden Gebühren gehen zu Lasten des Pächters.</i></p>
------	---

[...]

Pachtvertrag

Teil D

Zusätzliche Vereinbarungen

[...]

6.1	<p>Dem Pächter ist bekannt, dass über die in Teil A genannte Pachtfläche ein Pachtvertrag mit einem Vorpächter besteht und die Pachtfläche daher zurzeit noch von diesem belegt ist. Der Pachtvertrag mit dem Vorpächter endet vertragsgemäß am 30.09.2017 endet. Der Verpächter verhandelt derzeitig mit dem Vorpächter die einvernehmliche vorzeitige Vertragsbeendigung.</p> <p>Sollte wider Erwarten zum Zeitpunkt des vereinbarten Pachtbeginns der Pachtvertrag mit dem Vorpächter nicht vorzeitig beendet werden können und/oder die Pachtfläche vom Vorpächter nicht geräumt sein, so verschiebt sich der Beginn des Pachtverhältnisses bis zur Räumung. Verzögert sich der Pachtbeginn über den 30.09.2015 hinaus, haben beide Vertragsparteien - insoweit abweichend von Ziffer 3.2 Satz 2 Teil B - ein Rücktrittsrecht, welches innerhalb eines Monats nach Ablauf der vorgenannten Frist ausgeübt werden kann.</p>
-----	---

[...]

6.4	<p>Abweichend von Ziffer 3.1 Satz 1 Teil B erhält der Pächter ein einmaliges Sonderkündigungsrecht mit Wirkung zum 30.09.2020, sofern der Pächter im Kalenderjahr 2019 (Januar bis Dezember) einen Umsatz im Sinne von Ziffer 5.1.2 Teil B (ohne Umsatzsteuer) von EUR 800.000,00 nicht erreicht.</p> <p>Die Kündigungsfrist beträgt 6 Monate</p> <p>; die Kündigung muss dem Verpächter somit zu ihrer Wirksamkeit bis spätestens zum 31.03.2020 zusammen mit der testierten Jahres-Umsatzmeidung gem. Ziffer 5.1.4 Teil B zugegangen sein, andernfalls entfällt dieses Sonderkündigungsrecht ersatzlos.</p>
6.5	<p>Ziffer 3.3 Teil B (Kündigung)</p> <p>wird wie folgt ergänzt:</p> <p>Über die in Ziffer 3.3 Teil B benannten Auflösungsgründe hinaus ist der Verpächter auch bei Vorliegen der in § 30 Abs. 2 MRG definierten Kündigungsgründe berechtigt, den Pachtvertrag mit sofortiger Wirkung aufzulösen.</p> <p>Klarstellend wird vereinbart, dass die in § 30 Abs. 2 MRG definierten Kündigungsgründe ergänzend zu den in Ziffer 3.3 Teil B vereinbarten Auflösungsgründen bestehen und diese somit in keiner Weise einschränken.</p> <p>Die Parteien sind sich ferner einig, dass das MRG im Übrigen auf diesen Pachtvertrag keine Anwendung findet (siehe Ziffer 25.4 Teil B) und somit aus</p>

	<i>vorstehenden Regelungen nicht der Rückschluss gezogen werden kann, dass der Pachtvertrag von Gesetzes wegen den Kündigungsbestimmungen der § 29 ff MRG unterliege.</i>
[...]	
6.13	<p>Ergänzend zu Ziffer 5.6.1 Teil B (Beginn der Zahlungsverpflichtungen) wird Folgendes vereinbart:</p> <p><i>Die Verpflichtung des Pächters zur Zahlung des vereinbarten Mindest-Pachtzinses beginnt erst am Tag der Geschäftseröffnung durch den Pächter, spätestens jedoch 6 Wochen nach Übergabe der Pachtfläche an den Pächter.</i></p> <p><i>Klarstellend wird vereinbart, dass die Verpflichtung des Pächters zur Zahlung des Umsatzpachtzinses und der Vorauszahlungen für Neben- und Heizkosten etc. jedoch unverändert bei Pachtbeginn, somit am Tag der Übergabe der Pachtfläche, beginnt.</i></p> <p><i>Abweichend von Ziffer 5.5 Satz 2 Teil B ist Bemessungsgrundlage für die erste Pachtzinsanpassung der Monat des Pachtbeginns.</i></p>

[...]"

III. Beweiswürdigung

Zu den Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch die Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile sowie dem mit den eingesehenen Unterlagen übereinstimmenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätze und bei der mündlichen Verhandlung.

IV. Rechtslage und Erwägungen

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

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

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

§ 30 Mietrechtsgesetz (kurz MRG) bestimmt Folgendes:

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

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

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

größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;

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

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

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

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

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

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

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

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

Nach der Judikatur 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, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigtmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichneten Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Zu einem sog. "Sonderkündigungsrecht" der Vermieterin für den Fall, dass der umsatzabhängig berechnete Mietzins nach dem 01.10.2007 unter einen jährlichen Betrag von netto EUR 220.000,00 sinkt, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149 ausgesprochen, dass einem derartigen Vorbehalt zufolge der ausdrücklichen Anordnung im § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG keinerlei Bedeutung zukommt, weil im Beschwerdefall das "Sonderkündigungsrecht" nicht schrankenlos zusteht, sondern nur, wenn ein bestimmtes qualifiziertes Sinken des Mietzinses eintreten sollte.

Nicht anders verhält es sich mit einem einmaligem Sonderkündigungsrecht, dass dem Pächter bei Nichterreichen einer bestimmten Umsatzhöhe (wie hier im Teil D, Punkt 6.4 des Pachtvertrages vereinbart), zusteht. Auch hier besteht keine Möglichkeit, das Bestandverhältnis jederzeit aufzulösen, sondern ist die Pächterin nur einmal zu einem bestimmten Zeitpunkt während der vereinbarten Vertragsdauer zur vorzeitigen Auflösung berechtigt und hängt die Auflösungsberechtigung im Ergebnis in beiden Fällen von der Umsatzhöhe (und damit vom Geschäftsgang) ab. Wie das Finanzamt zu Recht bei der mündlichen Verhandlung betonte, ist ein derartiges Sonderkündigungsrecht auch bei Betrachtung als auflösende Bedingung gebührenrechtlich unbeachtlich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigtmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Hingegen kommt dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in den §§ 1112, 1117 und 1118 ABGB normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040 und VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Ausnahmsweise bestehende Kündigtmöglichkeiten 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).

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

BFG 29.01.2015, RV/7102780/2012

BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015

BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015

BFG 20.02.2017, RV/7100225/2012

BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016

BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016

BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017

Gegen die Entscheidung BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016 wurde eine außerordentliche Revision eingebbracht, die vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss VwGH 12.09.2017, Ra 2017/16/0111 zurückgewiesen wurde.

Wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zu Recht ausgeführt wurde, beziehen sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Unstrittig ist weiters, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Kündigungsgründe der Z 10, 11, 12 u. 15 hier ausscheidet.

Zum Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z. 2 MRG ist zu sagen, dass der vereinbarte Mietzins hier nicht ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen des Mieters besteht. Als Entgelt für die Überlassung der Bestandsache wurde im Teil A, Punkt 1. des Pachtvertrages ein monatlicher Mindestpachtzins sowie ein Umsatzpachtzins und die Tragung diverser Nebenkosten festgelegt. Die Betriebspflicht der Bf. hat keinen Entgeltcharakter und hat sich die Bf. nicht zur Erbringung von Dienstleistungen gegenüber der Verpächterin verpflichtet. Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 Z. 2 MRG kann daher im gegenständlichen Fall vom Verpächter ebenfalls nicht geltend gemacht werden.

Damit sind aber nicht alle in Betracht kommende Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart worden.

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

Zum Argument, dass in dem der Entscheidung des BFG 29.1.2015, RV/7102780/2012 zu Grunde liegendem Beschwerdefall zwischen den Parteien nur Kündigungsgründe analog zu § 30 MRG vereinbart wurden, ist zu erwidern, dass auch hier nur eine analoge Anwendung der Bestimmungen des § 30 Abs. 2 MRG in Betracht kommt (es wurde quasi nur die Definition wichtiger Kündigungsgründe aus dem MRG übernommen), wurde doch im Vertrag ganz ausdrücklich festgehalten, dass das MRG auf diesen Pachtvertrag "im Übrigen" keine Anwendung findet und dass der Pachtvertrag nicht den Kündigungsbestimmungen der § 29ff MRG unterliegt (siehe den letzten Satz im Teil D, Punkt 6.5 des Pachtvertrages).

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

Ebenso kann es bei der gebührenrechtlichen Beurteilung keinen Unterschied machen, ob die wichtigen Gründe, die zu einer vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigen, im Vertrag selber genau umschrieben werden, oder ob - wie hier - Definitionen aus dem MRG übernommen werden.

Nach dem Gesamtbild ist im gegenständlichen Fall kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden, sondern ist vor Ablauf der bestimmten Dauer eine einseitige Beendigung des Bestandverhältnisses nur bei Vorliegen einzelner, im Vertrag taxativ aufgezählter wichtiger Gründe (auch wenn die Aufzählung zum Teil in einer Art "Verweistechnik" erfolgt) möglich.

Zum Hinweis auf Treu und Glauben ist anzumerken, dass hier die Festsetzung einer Abgabe gegenständlich ist und dabei kein Ermessensspielraum besteht.

Die vorliegende Beschwerde ist daher unbegründet.

Die rechnerische Ermittlung des Jahreswertes des Entgelt ausgehend vom Mindestbestandzins samt den im Vertrag ziffernmäßig genannten Nebenkosten war im bisherigen Verfahren unstrittig. Da der Beobachtungszeitraum noch zum kurz ist, um feststellen zu können, wie hoch im Durchschnitt der Jahre der umsatzabhängige Pachtzins und die Höhe der Nebenkosten ist, wird der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung nach § 200 Abs. 1 BAO nicht abgeändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zulässigkeit der 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.

Im gegenständlichen Fall ist die ordentliche Revision nicht zulässig, weil durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, 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.

Wien, am 21. Februar 2018