

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der X-, vertreten durch Y gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 07.09.2012, Steuernummer, betreffend Pachtvertrag vom xxxx zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt

Mit Pachtvertrag vom xxxx. überließ die Beschwerdeführerin (Bf) als Verpächterin der Firma Z als Pächterin den in § 1 des Vertrages beschriebenen Pachtgegenstand im 1. UG des a. samt dem zur Erwerbsgelegenheit gehörigen Kundenstock zum Zweck der Führung eines Handelsunternehmens für Zeitungen, Zeitschriften, Druckwerke, Souvenirs etc. Des Weiteren gestattet die Verpächterin der Pächterin die Mitbenützung der im 1. Untergeschoß des a. gelegenen Mitarbeiteraufenthaltsräumlichkeiten (§1 Abs.1 und 2).

Der Verpächter darf den Pachtgegenstand nur im Rahmen des vereinbarten Verpachtungszweckes nutzen (Abs.3).

§ 2 des Vertrages lautet:

*"§2 Beginn, Ende, Kündigung*

*(1) Das Pachtverhältnis beginnt am 01.06.2012 und endet ohne Kündigung am 31.05.2022.*

*Eine allfällige Verlängerung bedarf einer von beiden Vertragsparteien unterfertigten Urkunde.*

*(2) Dem Verpächter steht ungeachtet der vereinbarten Befristung das Recht zu, bei Vorliegen folgender Kündigungsgründe das Pachtverhältnis vorzeitig unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen:*

- a) Kündigungsgründe analog §§30 und 31 MRG
- b) dringender Eigenbedarf des Verpächters oder eines sonstigen Unternehmens des y zur Erfüllung der im y. vorgegebenen Aufgaben
- c) Verletzung von Vertragspflichten trotz Mahnung und Fristsetzung

§ 3 des Vertrages lautet auszugsweise:

*"§ 3 Entgelt"*

(1) Das Entgelt setzt sich zusammen aus dem Pachtzins, den Betriebskosten, dem Werbekostenbeitrag und der Pauschale für die Mitbenutzung der im ersten Untergeschoß des a, gelegenen Mitarbeiteraufenthaltsräume. Der Verpächter macht von seinem Wahlrecht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 Gebrauch, sodass sich alle Beträge um die gesetzliche Umsatzsteuer erhöhen.

(2) Der vom Pächter zu bezahlende jährliche Pachtzins beträgt 7,5 % des Jahresnettoumsatzes (ohne Umsätze aus dem Vertrieb von Glücksspielen und e-loading Produkten). Ungeachtet des tatsächlichen Umsatzes ist der Pächter verpflichtet, einen monatlichen Mindestpachtzins in der Höhe von **EURO 12.672,00** zu entrichten.

....

(9) Somit errechnet sich das ab Vertragsbeginn und bis auf weiteres zu bezahlende monatliche Entgelt wie folgt:

Pachtzinsakonto	EUR	12.672,00
Betriebskostenpauschale	EUR	1.305,00
Werbekostenbeitrag	EUR	471,00
Pausch. Mitben. Aufenthaltsraum	EUR	81,00
	EUR	14.529,00
20 % Umsatzsteuer	EUR	2.905,80
Zahlungsbetrag	EUR	17.434,80

(10) Dieser Betrag ist am 1. eines jeden Monats abzugs- und kostenfrei im Voraus fällig..."

In § 10, Weitergabe, wird ausgeführt:

"(1) Jede Art der Weitergabe des Pachtgegenstandes an natürliche oder juristische Personen, sei es ganz oder teilweise, entgeltlich oder unentgeltlich, durch Unterbestandgabe, Übertragung eines Unternehmens (Unternehmensveräußerung oder –verpachtung etc.) oder durch Gründung einer Gesellschaft bzw. Eintritt in eine solche unter Einbringung des Pachtvertrages ist nicht gestattet.

(2) Alle derartigen Umstände werden ausdrücklich als Kündigungsgründe vereinbart."

## 2. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO wurde die Gebühr für diesen Pachtvertrag in Höhe von 20.921,76 Euro vorläufig festgesetzt. Das Finanzamt ging hie bei von einem Bruttomonatsentgelt laut § 3 (9) des Vertrages in Höhe von 17.434,80 Euro aus und errechnete unter Annahme einer bestimmten Vertragsdauer von 120 Monaten einen Betrag von 2.092.176,00 Euro. Das Finanzamt begründete wie folgt:

*„Berechnung der festgesetzten Gebühr:*

*Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2.092.176,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO).....20.921,76 €.*

*Begründung:*

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

*Bruttomonatsentgelt € 17.434,80 x 120 Monate = € 2.092.176,00*

*Gegenständlicher Mietvertrag wurde auf bestimmte Dauer (10 Jahre) abgeschlossen. Dem Verpächter steht jedoch das Recht zu, das Pachtverhältnis bei Vorliegen folgender Kündigungsgründe vorzeitig aufzukündigen:*

- a) Kündigungsgründe analog §§ 30 und 31 MRG
- b) .....
- c) .....

*Die vertraglich vereinbarte analoge Anwendung der §§ 30 und 31 MRG ist nicht mit der Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 (2) MRG – wie sie der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung fordert – gleichzusetzen. Analog bedeutet, „ähnlich“, „entsprechend“. Durch die Beifügung des Adjektives „analog“ ist aber klar gestellt, dass auf den vorliegenden Pachtvertrag das MRG nicht anwendbar ist. Das Recht des Verpächters auf vorzeitige Aufkündigung des Vertrages ist sohin auf einzelne, im Vertrag vereinbarte Kündigungsgründe eingeschränkt, sodass der Vergebührungszeitraum die vereinbarte bestimmte Dauer von 10 Jahren zu Grunde zu legen ist.“*

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung (jetzt Beschwerde) eingereicht. Die Berufungswerberin, nun mehr Beschwerdeführerin (Bf) führt aus:

*„... Gemäß § 2 Abs. 2 des ggst. Bestandvertrages, in der (Anm.: dem) u.a. sämtliche Kündigungsgründe analog der §§30 und 31 MRG vereinbart wurden, ist dieser jederzeit kündbar. Gemäß ständiger Rechtsprechung ist daher von einer unbestimmten Vertragsdauer und bei der Berechnung von (Anm.: vom) dreifachen Jahreswert auszugehen (insbesondere VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Des Weiteren wird auf die aktuelle Gebührenrichtlinie des Bundesministeriums (Anm.: -ministeriums) für Finanzen verwiesen. Es wird daher beantragt, die Gebühr auf eine Laufzeit von 36 Monaten (unbestimmte Vertragsdauer) zu berechnen....“*

Das Finanzamt legt die Beschwerde mit dem Ersuchen um Abweisung vor.

### **3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

#### **3.1 Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG**

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

#### **3.2 Erwägungen**

Strittig ist im gegenständlichen Fall grundsätzlich, ob der Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (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 einer Gebühr von 1 v. H..

Nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957 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 mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechts einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene 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 Kündigungsmöglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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 (VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

§ 30 MRG lautet:

**"Kündigungsbeschränkungen**

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

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

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

*Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt,*

*a) wenn es sich um ein gemietetes Einfamilienhaus oder um Teile eines Einfamilienhauses handelt,*

*b) wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Der Vertrag normiert in § 2 "Beginn, Ende, Kündigung" – wie bereits im Sachverhalt ausgeführt – dass das Pachtverhältnis am 01.06.2012 beginnt und ohne Kündigung am 31.05.2022 endet. In Abs.2 werden Kündigungsgründe normiert, die die Verpächterin berechtigen, das Pachtverhältnis vorzeitig unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen, nämlich unter Punkt a) „Kündigungsgründe analog §§ 30 und 31 MRG“ - womit wohl gemeint ist, dass diese Kündigungsgründe den in § 30 Abs. 2 bzw. § 31 MRG aufgeführten Gründen entsprechen -unter Punkt b) "dringender Eigenbedarf des Verpächters oder eines sonstigen Unternehmens des y zur Erfüllung der im y. vorgegebenen Aufgaben" und unter Punkt c) „Verletzung von Vertragspflichten trotz Mahnung und Fristsetzung“.

Grundsätzlich steht es den Vertragsparteien im Sinne der Vertragsautonomie frei, den Inhalt des MRG oder Teile davon zum Vertragsinhalt zu machen. Maßgeblich für die Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer ist unter anderem, dass keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten vorliegt, was laut vorzitierter Judikatur etwa bei Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG gegeben ist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann allerdings dann noch von einer Beschränkung auf einzelne im Vertrag genannte Kündigungsmöglichkeiten gesprochen werden, wenn nicht alle im § 30 Abs. 2 genannten Kündigungsgründe vereinbart werden. Im gegenständlichen Fall wurden zwar nicht alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG fixiert, es wurde jedoch festgehalten, dass die Kündigungsgründe "analog §§ 30 und 31 MRG" gelten sollten.

Dazu ist zu sagen, § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG beziehen sich auf Wohnungen und kommen daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Ebenso scheiden die Z 2, 10, 12, 14, 15, (Verpachtung eines Verkaufslokales in einem a- ) auf Grund des Sachverhaltes von vornherein aus. Z 1 entspricht im Prinzip § 2 Abs. 2 lit c) des Vertrages "Verletzung von Vertragspflichten trotz Mahnung und Fristsetzung", worunter insbesondere die Bezahlung des Pachtzinses verstanden werden kann. Damit sind allerdings bei weitem nicht alle in Betracht kommenden Kündigungsgründe des § 30 MRG in die Vertragsbestimmungen übernommen worden.

Die der Verpächterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind also nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Pachtvertrages gegeben ist, weshalb im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957 die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien durch die in § 2 des Vertrages bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten nicht aufgehoben werden kann.

Aus dem von der Bf. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 17. 9. 1990, 90/15/0034, kann für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden, weil wesentliche Unterschiede im Sachverhalt vorliegen. Im genannten Fall war nämlich als Auflösungsgrund auch ein Präsentationsrecht des Mieters vereinbart, wonach er es in der Hand hatte, jederzeit auch während der ersten 12 Jahre durch Vorschlagen einer geeigneten Person als Nachfolger, das Mietverhältnis aufzulösen. In dieser Freiheit sah der Verwaltungsgerichtshof eine ungewisse Vertragsdauer begründet. Jegliche Weitergabe ist in vorliegendem Fall laut § 10 des Vertrages nicht gestattet und ist ein Kündigungsgrund.

Der Hinweis auf die "Gebührenrichtlinie des BMF" ist insofern nicht zielführend, als einerseits das erkennende Gericht nicht an Erlässe gebunden ist und andererseits die verwiesene Richtlinie (insbesondere in den Rzn 705 und 710) nicht Gegenteiliges aussagt.

Die Beschwerde war daher aus den vorgenannten Gründen als unbegründet abzuweisen.

#### **4. Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102) als auch der Rechtsprechung des UFS (16.03.2011, RV/3712-W/09).

Wien, am 29. Jänner 2015