

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bfin, über die Beschwerde vom 25.08.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2016, ErfNr. xx betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Am 23. März 2016 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein zwischen der Verpächterin, der Verpächterin und der Pächterin, der Bf (Beschwerdeführerin) abgeschlossener Pachtvertrag vom 17.3.2016 angezeigt. Im gleichzeitig übermittelten Begleitschreiben wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2000, 99/16/0017 ausgeführt, dass im Pachtvertrag ein umfassendes Weitergaberecht geregelt sei, sodass dieser als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren sei. Außerdem sei der Verpächter bei Vorliegen eines wichtigen Grundes berechtigt, den Pachtvertrag zu kündigen.

Der der belangten Behörde vorgelegten Präambel und dem Vertragstext ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

*"Der Verpächter ist Eigentümer der Liegenschaft EZ x mit einem Flächenausmaß von rund 38.267 m<sup>2</sup> in Der Verpächter beabsichtigt, auf diesen Liegenschaften unter anderem ein Fachmarktzentrum zu errichten.*

*Teil A Z 1 des Vertrages: Pachtgegenstand ist eine Pachtfläche mit ca. 524,36 m<sup>2</sup> mit der Bezeichnung Top Nr. 04 im Erdgeschoss. Z 4: Der Pachtvertrag ist ab wechselseitiger Unterfertigung für beide Vertragsteile verbindlich. Das Pachtverhältnis beginnt am Tag der Übergabe des Pachtgegenstandes und wird auf die bestimmte Zeit von zehn Jahren abgeschlossen. Das Pachtverhältnis endet sohin zehn Jahre nach der Übergabe durch Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Der Verpächter räumt dem Pächter ein zweimalig ausübbares Vorpachtrecht an dem Pachtgegenstand ein. Die §§ 1072 ABGB gelten analog mit der Abweichung, dass nicht der Pachtvertrag mit dem Dritten vorzulegen ist, sondern nur die wesentlichen Vertragsinhalte dieses Pachtvertrages mit*

dem Dritten zu nennen sind und dass der Pächter bis längstens 12 Monate vor Ablauf dieses Vertrages (bzw. der verlängerten Vertragsperiode) mitzuteilen hat, ob er von seinem Vorpachtrecht Gebrauch macht, widrigenfalls dieses Vorpachtrecht erlischt. Im Fall der Ausübung des Vorpachtrechtes endet das zweite Pachtverhältnis nach Ablauf von fünf Jahren ab Beendigung dieses ersten Pachtvertrages, das dritte Pachtverhältnis endet nach Ablauf von fünf Jahren ab Beendigung des zweiten Pachtvertrages. Weiters wird ein Pachtzins in Höhe des zuletzt vom Pächter auf Grund dieses Vertrages zu bezahlenden Pachtzinses samt Nebenkosten vereinbart. Alle übrigen Vereinbarungen dieses Pachtvertrages - mit Ausnahme des Vorpachtrechtes - gelten bei Ausübung des Vorpachtrechtes uneingeschränkt auch für das zweite und das dritte Pachtverhältnis.

Ungeachtet der vertraglichen Befristung sowie jeglicher sonstiger dem Verpächter auf Grund des Vertrages gemäß Teil B Z 4.2 oder von Gesetztes wegen zustehender Kündigungsrechte und sonstiger Rechte ist der Verpächter bei Vorliegen eines wichtigen Grundes im Sinne des § 30 MRG berechtigt, den Pachtvertrag mit einmonatiger Kündigungsfrist zum Monatsletzten zu kündigen, wobei eine Kündigung auf Grund eines vom Pächter gesetzten Kündigungsgrundes erst nach zweimaliger, erfolgloser Mahnung unter Setzung einer Nachfrist von jeweils mindestens 10 Werktagen zulässig ist.

Teil A Z 5 des Vertrages: Pachtzins netto EUR 6.292,32 zuzüglich Umsatzsteuer.

Umsatzpacht: sieben Prozent des in einem Kalenderjahr erzielten Nettoumsatzes im Pachtobjekt zuzüglich Umsatzsteuer, wobei der im entsprechenden Kalenderjahr bereits bezahlte Netto-Basispachtzins auf den ermittelten Netto-Umsatzpachtzins des jeweiligen Kalenderjahres in Anrechnung zu bringen ist. Die Differenz aus dem Umsatzpachtzins und dem Basispachtzins ist binnen 14 Tagen nach Erhalt der Vorschreibung zur Zahlung fällig. Neben Betriebs- und Nebenkosten wurde die Entrichtung eines einmaligen Werbekostenbeitrages für die Eröffnung des Einkaufszentrums in Höhe von EUR 6.292,32 plus Umsatzsteuer vereinbart. Die Übergabe des Einkaufszentrums erfolgt voraussichtlich im Sommer/Herbst 2016.

Teil B Z 4.2.: Unabhängig von der im Teil B Z 4.1. vereinbarten Befristung ist der Verpächter berechtigt, diesen Vertrag mittels eingeschriebenem Brief an den Pächter mit sofortiger Wirkung zu kündigen und aufzulösen, wenn einer der folgenden Gründe vorliegt: Nichtentrichtung des Pachtzinses, der Betriebskosten und des Werbekostenbeitrages trotz zweimaliger Mahnung, erheblich nachteiliger Gebrauch des Pachtgegenstandes durch den Pächter im Sinne des § 1118 ABGB. Als weitere Kündigungsgründe wurden beispielsweise der Nichtabschluss einer angemessenen Versicherung, die Vornahme baulicher Veränderungen ohne Zustimmung des Verpächters, die Nichteinhaltung des Konkurrenzverbotes und die vertragswidrige Weitergabe des Pachtgegenstandes angeführt.

Teil B Z 11: Unterverpachtung, Weitergabe : Zur gänzlichen oder teilweisen, entgeltlichen oder unentgeltlichen Unterverpachtung, in welcher Form auch immer, und zu einer faktischen Nutzungsüberlassung an Dritte ist der Pächter ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Verpächters nicht berechtigt. Von diesen Regelungen sind sämtliche Unterbestandgaben ausgenommen, welche innerhalb der Firmen-Gruppe stattfinden,

*sofern der neue Pächter seinen Sitz in Österreich oder Deutschland hat. Die Weitergabe des Pachtrechtes und alle sonstigen Änderungen und Übertragungen, die dazu führen, dass dem Verpächter künftig ein anderer Vertragspartner gegenübersteht, bedürfen auch innerhalb der Firmen-Gruppe der Zustimmung des Verpächters."*

Mit Bescheid vom 17. August 2016 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 EUR 1.910.346,62 iHv EUR 19.103,47 gegenüber der Beschwerdeführerin fest.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt: "*Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig. Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen. Die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten waren bei der Vertragsdauer zu berücksichtigen. Vertragsdauer = 10 Jahre plus zweimaliger Option von jeweils 5 Jahren= 20 Jahre. Mindestpacht incl. USt EUR 7.550,78 plus Betriebskosten EUR 1.258,46, Gesamtentgelt EUR 8.809,24 x 12 x 18= EUR 1.902.795,84 plus Werbekosten EUR 7.550,78 ergibt eine Bemessungsgrundlage von EUR 1.910.346,62.*"

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde wurde die fehlerhafte Berechnung der Bemessungsgrundlage eingewendet. Der Vertrag sei als unbefristet anzusehen und daher nur mit 36 Monaten als Bemessungsgrundlage zu vergebühren, da im Punkt 4.3. des Pachtvertrages geregelt sei, dass der Bestandgeber im Sinne des § 30 MRG bei Vorliegen eines wichtigen Grundes jederzeit kündigen könne. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034 sei ein Mietvertrag, in dem der Vermieter jederzeit, jedoch nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes iSd § 30 MRG kündigen könne, aus Sicht des Gebührengesetzes als unbefristeter Vertrag zu werten. Zwei Rechtssätze mit Verweis auf das zitierte Judikat und die relevanten Punkte aus der Gebührenrichtlinie wurden vorgelegt. Im Pachtvertrag sei keine Möglichkeit zur Optionsziehung vereinbart worden, sondern sei lediglich im Punkt 4.2. eine zweimaliges Vorpachtrecht eingeräumt worden. Bei korrekter Berechnung würde sich ein Betrag von EUR 3.246,83 für die Vergebührung ergeben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. Oktober 2016 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Gebühr mit EUR 10.646,60 festgesetzt wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen würden. Auch bei einer bloß sinngemäßen Auslegung seien gewisse Kündigungsmöglichkeiten auf den vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete zwischen zwei Gesellschaften nicht anwendbar. Bei der Bestandgeberin verblieben von den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG die Kündigungsgründe der Ziffern 1,3 und 7. Keinesfalls seien alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart worden. Die der Bestandgeberin tatsächlich offenstehenden Kündigungsmöglichkeiten (Mietrückstand, erheblich nachteiliger Gebrauch, Leerstand) würden ein vertragswidriges Verhalten der Pächterin voraussetzen

und seien dem Einfluss der Verpächterin entzogen. Die Verpächterin könne den Vertrag während einer bestimmten Laufzeit keinesfalls jederzeit aus freien Stücken einseitig beenden. Das Vorpachtrecht sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht zu berücksichtigen und löse daher keine Gebührenpflicht aus.

Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei die Begründung und die daraus gezogene Schlussfolgerung in der Beschwerdevorentscheidung grundlegend falsch. Das Finanzamt habe die Meinung vertreten, dass im gegenständlichen Vertrag keinesfalls alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart worden seien, weil gewisse Kündigungsmöglichkeiten auf den vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete zwischen zwei Gesellschaften gar nicht anwendbar seien. Nach Wiedergabe der Vertragspunkte Teil A Z 4.3. und Teil B Z 4.2. wurde ausgeführt, dass es den Vertragsparteien im Sinne der Vertragsautonomie frei stehe, den Inhalt des MRG oder Teile davon zum Vertragsinhalt zu machen. Für die Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer sei maßgeblich, dass keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten vorliege. Nach der Judikatur des VwGH könne dann noch von einer Beschränkung auf einzelne im Vertrag genannte Kündigungsmöglichkeiten gesprochen werden, wenn nicht alle im § 30 Abs. 2 MRG genannten Gründe vereinbart werden. Im gegenständlichen Pachtvertrag seien sämtliche Kündigungsgründe des § 30 MRG vereinbart worden. 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 (VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034).

Bei Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 (2) MRG habe eine Einzelfallprüfung zu unterbleiben. Die Vereinbarung aller Kündigungsmöglichkeiten nach § 30 Abs. 2 MRG werde nach der Rechtsprechung der Vereinbarung (im Einzelfall zu prüfender) "ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten" als Gegenteil gegenübergestellt. In der Entscheidung 90/15/0034 sei der VwGH aufgrund eines Präsentationsrechtes des Mieters von einem unbefristeten Vertrag ausgegangen. Genau diese Vertragsauflösungsmöglichkeit (Sonderkündigungsfall) werde einer Prüfung der Realisierbarkeit nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit unterzogen und eine klare Trennung zu den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG vorgenommen. Wenn schon die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG unter Berücksichtigung der Herausforderungen des aufkündigenden Vermieters bei der erfolgreichen Durchsetzung seiner Anliegen die Annahme eines unbefristeten Vertrages rechtfertige, so müsse es umso mehr für die Vereinbarung eines Präsentationsrechtes gelten. Die bloße Vereinbarung aller im Einzelfall nicht zu prüfender Kündigungsgründe des MRG seien als ausreichend anzusehen. Es sei nicht darauf abzustellen, wie wahrscheinlich es ist, dass einer der gesetzlichen Gründe tatsächlich auch eintritt.

Bei den Kündigungsgründen nach § 30 Abs. 2 MRG handle es sich um eine bloß demonstrative Aufzählung. Den Vertragsparteien stünde es frei, zusätzliche Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 Z 13 MRG vorzusehen. Ein Kündigungsgrund könnte jedoch auch aufgrund der Generalklausel des § 30 Abs. 1 MRG verwirklicht sein, soweit keine der Spezialtatbestände des § 30 Abs. 2 MRG vorliegen würden. Die Auflösungsmöglichkeiten des Vermieters gemäß § 30 MRG würden den gegenständlichen Vertrag nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als unbefristet qualifizieren.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Rechtslage:**

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 rücksichtloses, 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 einen auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten 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).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG noch keine ausreichende Beschränkung

der Kündigungsmöglichkeiten 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 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).

Das Bundesfinanzgericht hat sich seit dem Jahr 2015 mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart haben, sich jedoch 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

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.

Der Pachtvertrag vom 17.3.2016 normiert in dessen Teil A Punkt 4 Z 1 – wie bereits im Sachverhalt ausgeführt – dass das Pachtverhältnis am Tag der Übergabe des Pachtgegenstandes beginnt und auf bestimmte Dauer von zehn Jahren abgeschlossen wird und ohne Kündigung durch Zeitablauf (10 Jahre nach Übergabe) endet. In Punkt 4.2 des Vertrages räumte der Verpächter dem Pächter ein zweimalig ausübbares Vorpachtrecht am vertragsgegenständlichen Pachtgegenstand ein. Bis längstens 12

Monate vor Ablauf des Vertrages (bzw. der verlängerten Vertragsperiode) hat der Pächter mitzuteilen, ob er von seinem Vorpachtrecht Gebrauch macht. Im Falle der Ausübung des Vorpachtrechtes endet das zweite Pachtverhältnis nach Ablauf von fünf Jahren ab Beendigung dieses ersten Pachtvertrages, das dritte Pachtverhältnis endet nach Ablauf von fünf Jahren ab Beendigung des zweiten Pachtvertrages.

In Teil A Z 4.3 des Vertrages wurde vereinbart, dass der Verpächter ungeachtet der vertraglichen Befristung sowie unbeschadet jeglicher sonstiger dem Verpächter aufgrund des Vertrages gemäß Teil B Z 4.2 oder von Gesetzes wegen zustehender Kündigungsrechte berechtigt ist, bei Vorliegen eines wichtigen Grundes im Sinne des § 30 MRG den Pachtvertrag zu kündigen. Als wichtige Kündigungsgründe des Verpächters wurden im Teil B Z 4.2 beispielsweise die Nichtentrichtung des Pachtzinses, ein erheblich nachteiliger Gebrauch vom Pachtgegenstand oder von den Allgemeinflächen, die nicht fristgerechte Eröffnung des Pachtgegenstandes, Vornahme baulicher Veränderungen ohne Zustimmung des Verpächters, vertragswidrige Weitergabe des Pachtgegenstandes und nicht Nachkommen der Betriebspflicht genannt.

Grundsätzlich ist auszuführen, dass sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen beziehen und daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht kommen. Unstrittig ist weiters, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Kündigungsgründe der Z 10, 11, 12 u. 15 hier ausscheidet.

Außerdem hat der gegenständliche Pachtvertrag eine Geschäftsfläche in einem 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 verpachteten Räumlichkeiten zur Erfüllung ihres Zweckes, also für ihren Betrieb, dringend benötigt (vgl. BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015 mit Judikaturhinweisen).

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

Auch wenn im vorliegenden Fall im Teil B Z 4.2 des Pachtvertrages diverse Gründe, die den Pächter zur Kündigung des Vertrages berechtigen, angeführt wurden, sind damit bei weitem nicht alle in Betracht kommenden Kündigungsgründe des § 30 MRG in die Vertragsbestimmungen übernommen worden.

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass die mit Vertragspunkt Teil A Z 4.3 erfolgte schriftliche Vereinbarung aller Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG jedenfalls

zur gebührenrechtlichen Qualifikation des vorliegenden Pachtvertrages als einen auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrag zu führen habe. Dies ergebe sich aus der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie dem Inhalt der Gebührenrichtlinien zu Rz 705.

Da in Rz 705 der Gebührenrichtlinien ausdrücklich auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.9.1990, 90/15/0034 verwiesen wird, war dem Finanzamt mit der Beurteilung des vorliegenden Bestandvertrages als auf bestimmte Dauer abgeschlossen, kein gegen den Inhalt der Rz 705 der Gebührenrichtlinien gerichtetes Verhalten vorzuwerfen. Hinzu kommt, dass in Rz 705 ausdrücklich auf Rz 710 verwiesen wird, wonach Bestandverträge dann als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu gelten haben, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit lautet oder eine Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag kein Anhaltspunkt enthalten ist, auf welche Dauer sich die Vertragsparteien binden wollten. Diese Voraussetzungen liegen beim vorliegenden Pachtvertrag allerdings nicht vor.

Der Hinweis auf die "Gebührenrichtlinie des BMF" ist darüber hinaus 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.

Der Pachtvertrag vom 17.3.2016 lässt unzweifelhaft einen Bindungswillen der Vertragsparteien hinsichtlich der Pachtdauer erkennen. Bei den ausdrücklich bezeichneten Kündigungsgründen, aus denen der Vertrag auch schon während der vereinbarten Pachtdauer vom Vermieter aufgelöst werden kann, handelt es sich um eine gezielte Auswahl von den in § 30 Abs. 2 MRG enthaltenen Kündigungsgründen und es ist unter diesen Auflösungsmöglichkeiten keine, die nach ihrem Gewicht und ihrer Wahrscheinlichkeit die Gewähr für die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertrages bietet.

Zu dem ins Treffen geführten umfassenden Weitergaberecht (Teil B Z 11 des Vertrages) ist auszuführen, dass die Beschwerdeführerin ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Verpächters (mit Ausnahme von Unterbestandgaben innerhalb der Firmen Gruppe mit Sitz in Österreich oder Deutschland) nicht zur gänzlichen oder teilweisen Unterverpachtung berechtigt ist. Durch diese Vertragsbestimmung wurde kein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist. Bei dem, dem Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2000, 99/16/0017 zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte die Verpächterin des Bestandvertrages die Möglichkeit, den Pachtvertrag im Falle der Veräußerung der Hotelliegenschaft aufzulösen. Durch im Wirtschaftsleben gebräuchliche Gestaltungen - etwa auch durch Treuhandvereinbarungen aller Art - ist es also auf Grund der angeführten Vertragsbestimmung der Verpächterin anheim gestellt, das Pachtverhältnis vor Ablauf der bestimmt bezeichneten Dauer zu beenden. Die Dauer des Pachtverhältnisses ist damit als unbestimmt anzusehen. Eine derartige Vertragsbestimmung findet sich im zu beurteilenden Pachtvertrag jedoch nicht.

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 im Pachtvertrag bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten nicht aufgehoben werden kann.

Dem Einwand, dass im Falle der Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG eine Einzelfallprüfung zu unterbleiben habe und ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege, kommt keine Berechtigung zu, da es nicht im Belieben der Vertragspartner stehen kann, alleine durch die unkritische Anführung, es gelten für die Vermieterin alle (erdenklichen) Kündigungsgründe des § 30 MRG, die vertraglich vereinbarte Bindung der Parteien auf eine bestimmte Dauer hindurch im Sinne des § 33 TP 5 Abs.3 GebG aufzuheben. Es ist auf den erklärten Vertragswillen (§ 17 Abs. 1 GebG) und nicht bloß auf die Erklärung abzustellen.

Schließlich kann aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnis des VwGH vom 17. 9. 1990, 90/15/0034 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. Ein Präsentationsrecht liegt vor, wenn sich eine Vertragspartei verpflichtet, unter gewissen Bedingungen mit einem von der anderen Vertragspartei vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen oder bestimmten anderen Inhalts abzuschließen (vgl. Erkenntnis vom 9. September 2015, Ro 2014/16/0072, sowie den Beschluss vom gleichen Tag, Ra 2015/16/0072).

Im konkreten Fall wurde jedoch kein Präsentationsrecht, sondern ein Vorpachtrecht vereinbart. Vorpachtvereinbarungen werden grundsätzlich analog den Bestimmungen über das Vorkaufsrecht nach den §§ 1072 ff ABGB behandelt (Aicher in Rummel2 Rz 32 zu § 1072 mwN; Würth in Rummel2 Rz 6 zu §§ 1092-1094; Binder in Schwimann, ABGB Rz 7 zu § 1072 und Rz 38 zu § 1090; Klang in Klang2 V 10; Koziol/Welser10 I 332). Das Vorkaufsrecht ist nach vorherrschender Lehre ein Gestaltungsrecht, welches zum bevorzugten Erwerb einer Sache berechtigt (Verschraegen in Kletecka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.05</sup>, § 1072 Rz 1). Es steht unter der Bedingung, dass der Vorkaufsverpflichtete die Sache verkaufen will.

Es beschränkt den Verpflichteten nicht in seiner Freiheit, überhaupt zu verkaufen, und auch nicht in der Gestaltung des Vertragsinhaltes. Lediglich der Käufer ist durch die Person des Vorkaufsberechtigten vorgegeben. Der Begünstigte erhält dadurch das an seine Person gebundene Gestaltungsrecht, ein Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung ohne Mitwirkung der Gegenseite zustande zu bringen (10 Ob 76/07h; zitiert in Aicher in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup>, § 1072 Rz 1).

Die Vorvertragstheorie gilt als überwunden (Aicher in Rummel, w.o. Rz 2 mwN) und es wird in einem Vorkaufsrecht ein Unterfall des Optionsrecht gesehen (vgl. Aicher w.o. Rz 39). Ein Vorvertrag enthält die Verpflichtung, erst künftig einen Vertrag zu schließen, gewährt dem Berechtigten damit einen Anspruch auf Vertragsabschluss. Eine Option gewährt dem Berechtigten hingegen durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis hervorzurufen.

Nach der nun vorherrschenden Lehre wird das Vorkaufsrecht (und damit ebenso: das Vorbestandsrecht) als Gestaltungsrecht angesehen, bei dem ein Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung ohne Mitwirkung der Gegenseite zustande kommt.

Die gegenständliche Vereinbarung geht in ihrer Textierung von drei Vertragsperioden aus, wovon die erste mit einer Bestandzeit von 10 Jahren bestimmt ist. Das darüber hinaus eingeräumte zweimalige Vorbestandsrecht von jeweils 5 Jahren, wird durch eine einseitige Erklärung der Bestandnehmerin ausgeübt. Die Bestandnehmerin tritt auch nicht in einen mit einem Dritten ausgehandelten Vertrag ein, sondern gelten im Falle der Weitervermietung die bereits im gegenständlichen Vertrag ausgehandelten Vereinbarungen weiter. Die Beschwerdeführerin kann auf ihr Recht verzichten und muss dies in diesem Fall bis längstens 12 Monate vor Vertragsablauf mitteilen. In dieser Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses kommt dieser ein zweimaliges Optionsrecht auf Vertragsverlängerung zu. Es liegt ein inhaltlich schon vorausbestimmtes Vertragsverhältnis vor, das durch Ausübung der Option eine Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer bewirkt.

Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände grundsätzlich die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

Auch gemäß § 17 Abs. 4 GebG 1957 ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Der Gesetzgeber hat damit klargestellt, dass er eine Bedingung, die in der Genehmigung durch einen der Vertragsteile gelegen ist, als dem Eintritt der Gebührenpflicht nicht entgegenstehend behandeln will.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer eines Vertrages verlängert (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 17 Rz 31 und die darin zitierte VwGH-Judikatur; vgl. VwGH 12.9.2017, Ra 2015/16/0061). Eine solche Bedingung ist nach § 26 GebG 1957 zu behandeln, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (Fellner, w.o., § 26 Rz 41). Das Finanzamt ist daher im Bescheid vom 17.8.2016 zu Recht von einer bestimmten Zeit von 20 Jahren ausgegangen

und hat den Gesamtwert der Leistungen - limitiert nach § 15 Abs. 1 BewG - mit dem Achtzehnfachen in Ansatz gebracht.

Die rechnerische Ermittlung des Jahreswertes des Entgelts ausgehend vom Basispachtzins samt den im Vertrag ziffernmäßig genannten Nebenkosten war im bisherigen Verfahren unstrittig. Da der Beobachtungszeitraum noch zu kurz ist - die Eröffnung des Einkaufszentrums erfolgte am 29.9.2016 -, um feststellen zu können, wie hoch im Durchschnitt der Jahre der umsatzabhängige Pachtzins und die Höhe der Nebenkosten sind, wird der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Vorläufigkeit der Abgabenfestsetzung nach § 200 Abs. 1 BAO nicht abgeändert.

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

### **Zulässigkeit einer 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.

Die Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der hier im konkreten Einzelfall vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe ist eine Tatfrage. 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) und des BFG.

Graz, am 29. Mai 2018