

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R und die weiteren Senatsmitglieder A, B und C als fachkundige Laienrichter im Beisein der Schriftführerin D in der Beschwerdesache der X, vertreten durch Y, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 8. November 2010 betreffend Rechtsgebühr gem. § 33 TP 5 GebG 1957, Steuernummer, in der Sitzung am 25. 06. 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, hat zu entfallen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Beschwerdegegenständlich ist der Bestandvertrag vom 30. Mai 2007, abgeschlossen zwischen der X. als Verpächterin und der E, als Pächterin, betreffend das auf der Liegenschaft F im Bau befindliche Hotelgebäude.

I. 1. Urkundeninhalt

Die relevanten Vertragsbestimmungen lauten auszugsweise:

„1. Pachtgegenstand und erlaubte Verwendung

1.1 Der Verpächter baut den bestehenden Standort auf der Grundlage dieses Vertrages in ein Luxushotel um, bestehend aus ungefähr 207 Schlüsseln, einer Lobby, Restaurant, Bar, Cafeteria, Hotelhalle, Festsaal, Fitnessclub, Spa, Konferenzräume und gewissen anderen Sozialräumen und diesbezüglichen Einrichtungen, wie ausführlicher beschrieben in den Plänen und Spezifikation Anhang A (zusammen das "Hotelgebäude").....

1.5 Der Verpächter verpachtet hiermit das Hotel an den Pächter und der Pächter pachtet das Hotel vom Verpächter.

1.6 Der Verpächter erteilt dem Pächter das Recht, 40 Parkplätze in der Garage (G.), wie in Anhang C (die "Parkplätze") gezeigt, zu verwenden. Der Pächter ist in Kenntnis davon, dass der Verpächter nicht der Eigentümer der Parkplätze ist, sondern dass er sie von deren Eigentümer gemäß einem Pachtvertrag, beigeschlossen in Anhang C als eine redigierte Version (der "Parkplatzpachtvertrag"), pachtet. Deshalb besteht vorbehaltlich Abschnitt 14.3 und 14.4. Einvernehmen darüber und wird vereinbart, dass der Verpächter dem Pächter nicht garantiert oder sich verpflichtet, dass der Verpächter in der Lage ist, dem Pächter das Recht zu erteilen, die Parkplätze durchgehend während der gesamten Vertragsdauer zu verwenden; der Verpächter garantiert jedoch, diesen Parkplatzpachtvertrag während der gesamten Dauer nicht zu kündigen und alle seine Verpflichtungen (falls vorhanden) gemäß dem Parkplatzpachtvertrag zu erfüllen. Weiters gestattet der Verpächter dem Pächter, alle Rechte im Namen des Verpächters gemäß dem Parkplatzpachtvertrag auszuüben (Ausübungsrecht), wobei die Rechte (Stammrechte) gemäß dem Parkplatzpachtvertrag beim Verpächter verbleiben. Auf Anforderung des Pächters gibt der Verpächter dem Pächter eine schriftliche Vollmacht...

1.8 Das Hotel wird vom Pächter ausschließlich für den Betrieb eines (internationalen) Luxushotels verwendet. Das Hotel wird vom Pächter weiters für alle Aktivitäten in Verbindung damit, welche bei einem solchen Betrieb gebräuchlich und üblich sind (die "Ausschließlich gestattete Verwendung"), verwendet. Jede Änderung der Ausschließlich gestatteten Verwendung unterliegt der vorherigen schriftlichen Zustimmung

des Verpächters. Das Fehlen einer solchen Zustimmung stellt einen wichtigen Grund für die vorzeitige Beendigung dieses Vertrages durch den Verpächter dar.

1.9 Der Pächter ist berechtigt und verpflichtet, das Hotel als (E.) Luxushotel während der gesamten Vertragsdauer hindurch zu betreiben, jedoch nur in seinem eigenen Namen, auf seine eigene Rechnung und auf sein eigenes Risiko. Der Pächter ist - bei Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung diesbezüglich Zweck - weder berechtigt, im Namen des Verpächters zu agieren noch in seiner Vertretung; der Pächter wird nicht als Agent oder Vertreter des Verpächters in welcher Beziehung auch immer erachtet. Der Pächter bemüht sich nach Kräften, das Hotel mit dem Ziel zu betreiben, die Einnahmen und die Wirtschaftlichkeit des Hotels zu maximieren....

2. Vertragsdauer

2.1. Diese Vereinbarung wird für eine Dauer von zwanzig (20) zusätzlich zu dem Rumpfjahr, in dem die Übergabe erfolgt, abgeschlossen, beginnend am Übergabedatum und endet deshalb am 31. Dezember des zwanzigsten (20.) vollen Kalenderjahres nach dem Übergabedatum ohne der Notwendigkeit einer ausdrücklichen Kündigung oder anderer Kündigungshandlung (die "Vertragsdauer").

2.2. Jede Partei hat das Recht, die ursprüngliche Vertragsdauer um bis zu zwei (2) aufeinanderfolgende Perioden von fünf (5) Kalenderjahren zu verlängern (und die andere Partei nimmt diese Verlängerung(en) an), jeweils unter der Bedingung, dass die eine Partei der anderen Partei von ihrer Wahl zur Verlängerung der Vertragsdauer am oder vor dem 1. Dezember des neunzehnten (19.) vollen Kalenderjahres der ursprünglichen Vertragsdauer oder am bzw. vor dem 1. Februar des letzten vollen Kalenderjahres verlängerten Dauer Mitteilung gegeben hat. Im Falle einer solchen Verlängerung endet diese Vereinbarung am 31. Dezember des fünften (5.) vollen Kalenderjahres der ersten Verlängerungsperiode bzw. der zweiten Fünf-Jahresverlängerungsperiode (je nachdem), ohne der Notwendigkeit einer ausdrücklichen Kündigung oder anderer Kündigungshandlungen.

2.3. Die vorzeitige Kündigung dieser Vereinbarung gemäß Artikel 1117 bzw. 1118 des österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches oder aus anderen Gründen, die in dieser Vereinbarung angeführt werden, ist erlaubt; das Recht des Verpächters zur Kündigung dieser Vereinbarung gemäß § 1118 erster Satz des österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches wird ausgeschlossen; stattdessen findet Abschnitt 14.1 (a) Anwendung.....

5. Pachtzahlungen

5.1. Pacht (wie unten definiert) (zuzüglich Mehrwertsteuer) beginnt aufzulaufen per Übergabedatum und wird vom Pächter an den Verpächter gezahlt ohne den Abzug von Überweisungsgebühren auf jenes Bankkonto, wie es vom Verpächter an den Pächter während der Vertragsdauer mitgeteilt wurde. Vorbehaltlich von Artikel 5 zahlt der Pächter dem Verpächter ab und nach dem Übergabedatum für jedes Kalenderjahr als Pacht (x)

den höheren Betrag von (i) der Festgesetzten Pacht und (ii) die Prozentuelle Pacht, plus (y) die Parkplatzpacht und zuzüglich die entsprechende Mehrwertsteuer (die "Pacht").

5.2. Der Verpächter entscheidet sich für Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes; der Pächter stimmt unwiderruflich der Durchführung dieser Option durch den Verpächter zu.

5.3. Festgesetzte Pacht

5.3.1. Die Festgesetzte Pacht (exklusive Mehrwertsteuer) beläuft sich auf:

- (a) EUR 3.500.000,00 für das Kalenderjahr, in dem die Übergabe erfolgt, bis zum 31. Dezember jenes Jahres (wenn dies nicht ein volles Kalenderjahr ist, wird die festgesetzte Pacht für dieses Jahr auf einer Tagesgrundlage pro rata temporis berechnet);
- (b) EUR 4.000.000,00 für das erste (1.) volle Kalenderjahr nach dem Übergabedatum;
- (c) EUR 5.000.000,00 für das zweite (2.) volle Kalenderjahr nach dem Übergabedatum und jedes Kalenderjahr danach;

5.3.2. Wenn, vorbehaltlich von Artikel 5, zu irgendeinem Zeitpunkt nach dem Übergabedatum die Festgesetzte Pacht höher ist als die Prozentuelle Pacht während drei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren, ist der Verpächter berechtigt, diese Vereinbarung zu kündigen mit einer drei-(3)-monatigen Kündigungsfrist am Ende jedes Kalenderquartals. Jedoch ist der Verpächter nicht zu einer solchen Kündigung berechtigt, wenn der Pächter schriftlich einer Erhöhung der Festgesetzten Pacht wie in Abschnitt 5.3.1. angeführt und vorbehaltlich 5.3.4. um 30% für die drei (3) aufeinanderfolgenden Kalenderjahre zustimmt. Das Recht des Verpächters auf Kündigung wird in dem Ausmaß ausgeschlossen, soweit in einem der drei aufeinanderfolgenden Kalenderjahre, in denen die Prozentuelle Pacht geringer ist als die Festgesetzte Pacht aufgrund des vorwiegenden Versäumnisses des Verpächters oder eines außergewöhnlichen Ereignisses, wobei in einem solchen Fall dieses Jahr als ein darauffolgendes Jahr abgezogen wird. Das Kalenderjahr bzw. die Kalenderjahre (je nachdem), die dem Kalenderjahr vorangehen bzw. folgen, in dem ein außergewöhnliches Ereignis eingetreten ist, stellt (stellen) ein aufeinanderfolgendes Kalenderjahr oder Kalenderjahre (je nachdem) dar.

5.3.3. Die Festgesetzte Pacht ist zahlbar in gleich großen Monatsraten im Vorhinein am oder vor dem dritten (3.) Tag jedes Monats.

5.3.4. Beginnend mit dem zweiten (2.) vollen Kalenderjahr nach dem Übergabedatum unterliegt die Festgesetzte Pacht und jede darauffolgende Festgesetzte Pacht einer jährlichen Anpassung von 80% der prozentuellen Änderungen im österreichischen Verbraucherpreisindex 2005 (Verbraucherpreisindex 2005) (VPI 2005), welcher von Statistik Austria veröffentlicht wird.

5.3.5. Wenn die Anzahl von 207 Schlüsseln verringert wird gemäß Abschnitt 3.2. (iii), wird der Betrag der Festgesetzten Pacht Miete reduziert (falls zutreffend für das entsprechende Betriebsjahr) um EUR 16.750,00 (Abschnitt 5.3.1. (a), EUR 19.150,00 (Abschnitt 5.3.1. (b)), oder EUR 23.000,00 (Abschnitt 5.3.1. (c)) pro reduziertem Schlüssel und pro Jahr

während der Vertragsdauer. Eine solche Verringerung unterliegt der jährlichen Anpassung gemäß Abschnitt 5.3.4.

5.3.6. Falls diese Vereinbarung aus irgendeinem Grund vor dem Ende eines Kalenderjahres endet, wird die Festgesetzte Pacht auf anteilmäßiger Grundlage berechnet.

5.4. Prozentuelle Pacht

5.4.1. Die Prozentuelle Pacht beläuft sich auf:

- (a) 18 % der Einnahmen für die Zeit vom Übergabedatum bis 31. Dezember dieses Jahres;
- (b) 20 % der Einnahmen für das folgende volle Kalenderjahr nach dem Übergabedatum;
- (c) 22 % der Einnahmen für das zweite (2.) volle Kalenderjahr nach dem Übergabedatum;
- (d) 23,75 % der Einnahmen für das dritte (3.) volle Kalenderjahr nach dem Übergabedatum und jedes Kalenderjahr danach....

5.6. Parkplatzpacht

5.6.1. Die Parkplatzpacht beträgt EUR 213.000,00 (exklusive Mehrwertsteuer) pro Kalenderjahr und ist zahlbar in gleich großen Monatsraten im Vorhinein am oder vor dem dritten (3.) Tag jedes Monats, solange der Pächter zur Nutzung der Parkflächen gemäß den Bestimmungen dieser Vereinbarung berechtigt ist.....

6. Betriebskosten

6.1. Zusätzlich zur Verpflichtung des Pächters zur Zahlung von Pacht an den Verpächter besitzt der Pächter die Verpflichtung, alle Betriebskosten, Servicegebühren, Serviceabgaben, Gebühren und Steuern, wie unten angeführt, zu zahlen, welche direkt auf den Betriebsbereich (und vorbehaltlich der Bedingungen dieser Vereinbarung nicht der Eigentümerschaft des Standorts und des Hotels zuzuordnen sind) des Hotels Anwendung finden, beginnend mit dem Übergabedatum während der Laufzeit (die "Betriebskosten")

.....

7. Steuern und Versicherungen

7.1. Alle Steuern, die dem Betrieb des Hotels zugeteilt werden, sind vom Pächter zu begleichen; sämtliche Steuern (einschließlich, jedoch nicht nur auf die Grundsteuer beschränkt), die für den Besitz anfallen, sind vom Pächter zu begleichen....

13. Untervermietung und Gebrauchsübertragung, Abtretung

13.1. Vorbehaltlich von Abschnitt 13.2. ist der Pächter nicht berechtigt, das Hotel oder Teile davon unter zu vermieten, es Drittparteien gegen oder ohne Bezahlung zur Verfügung zu stellen bzw. es auf irgendeine andere Weise zu übertragen, insbesondere in der Form einer weiteren Geschäftspacht, oder die Rechte und Pflichten gemäß dieser Vereinbarung insgesamt oder in Teilen in welcher Art auch immer ohne die vorherige schriftliche Zustimmung des Verpächters zu übertragen.....

13.2. Jedoch ist der Pächter berechtigt, ohne die Zustimmung des Verpächters seine Beteiligung an dieser Vereinbarung seinen Konzerngesellschaften bzw. Tochtergesellschaften zu übertragen. Die vorhergehende erlaubte Übertragung unterliegt jedoch (i) dem fortgesetzten Betrieb des Hotels für die restliche Dauer dieser Vereinbarung und dass der genannte Rechtsnachfolger voll die Verpflichtungen des Pächters gemäß dieser Vereinbarung übernimmt, (ii) der Tatsache, dass ein solcher Rechtsnachfolger zumindest die gleiche Finanzstärke wie der Pächter zum Zeitpunkt einer solchen Abtretung aufweist, und (iii) der gemeinsamen Haftung des Pächters mit dem Rechtsnachfolger für alle Verpflichtungen gemäß dieser Vereinbarung.

13.3. Für den Fall, dass der Verpächter einer Abtretung dieser Vereinbarung durch den Pächter zustimmt, darf keine weitere Abtretung gemacht werden ohne die ausdrückliche schriftliche Zustimmung des Verpächters.

13.4. Die Annahme von Pacht durch den Verpächter von einer anderen Person wird nicht erachtet als Zustimmung zu irgendeiner darauffolgenden Abtretung oder Unter Vermietung.

13.5. Der Verpächter ist berechtigt, diese Vereinbarung ohne die Zustimmung des Pächters irgendeiner Drittpartei jederzeit abzutreten; jedoch darf ein solcher Rechtsnachfolger - zumindest in einem signifikanten Ausmaß - nicht Geschäftsaktivitäten im Management oder Betrieb von Hotels oder anderen Unterkunftsanlagen die im Wettbewerb mit dem Pächter stehen (der "Konkurrent"), verfolgen.

14. Vorzeitige Kündigung

14.1. Der Verpächter ist zur vorzeitigen Kündigung dieser Vereinbarung mit sofortiger Wirkung berechtigt, wenn der Pächter gröblich oder beharrlich diese Vereinbarung verletzt. Der Verpächter ist insbesondere zur Kündigung dieser Vereinbarung berechtigt, wenn

(a) der Pächter es verabsäumt, die vertraglich vereinbarte Pacht während mehr als zwei (2) Pachtzahlungsterminen trotz einer Mahnung und einer Nachfrist von mindestens zwanzig (20) Tagen zu begleichen;

(b) in Bezug auf den Pächter Konkursverfahren eingeleitet werden oder wenn ein Konkursantrag wegen fehlender Mittel abgewiesen wird;

(c) der Pächter gröblich seine Wartungsverpflichtung vernachlässigt, das Hotelgebäude grob schädlich verwendet oder strukturelle Veränderungen am Hotelgebäude durchführt und seine Verpflichtungen gemäß Artikel 10 trotz einer Warnung und einer Nachfrist von mindestens zwanzig (20) Tagen verletzt;

(d) der Pächter die Verpflichtung zum Betrieb des Hotels gemäß Artikel 1 länger als zwölf (12) Geschäftstage ohne wichtigen Grund (einschließlich, jedoch nicht beschränkt auf ein außergewöhnliches Ereignis) verletzt oder wenn der Pächter die exklusiv erlaubte Verwendung ohne die Zustimmung des Verpächters trotz einer Warnung und einer Nachfrist von mindestens zwanzig (20) Tagen abändert;

(e) der Pächter das Hotel am Übergabedatum wie in dieser Vereinbarung angeführt nicht übernimmt, vorausgesetzt, dass der Pächter eine solche Säumnis innerhalb von zehn (10) Tagen nach Erhalt der Entscheidung des Sachverständigen gemäß Abschnitt 4.9. heilt;

(f) es für die Parteien zu irgendeinem Zeitpunkt sicher wird, dass das Übergabedatum nicht am oder vor dem 31. Dezember 2010 möglich sein wird aufgrund eines außergewöhnlichen Ereignisses oder einer unvorhergesehenen Handlung durch eine öffentliche Behörde oder kurzfristigen Änderungen in den zwingenden gesetzlichen Bestimmungen; jedoch wird ein solches Datum verlängert für Verzögerungen, die durch ein oder mehrere außergewöhnliche Ereignisse verursacht wurden, vorausgesetzt, dass die Gesamtsumme dieser Verlängerungen nicht 365 Tage überschreitet;

(g) der Pächter es unterlässt, seine Verpflichtungen gemäß Abschnitt 5.7.2. zu erfüllen; oder

(h) vorbehaltlich von Abschnitt 5.3.2. die Festgesetzte Pacht während drei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren höher ist als die Prozentuelle Pacht.

14.2. Der Pächter ist zur vorzeitigen Kündigung dieser Vereinbarung mit sofortiger Wirkung berechtigt, wenn der Verpächter gröblich oder beharrlich diese Vereinbarung verletzt. Der Pächter ist insbesondere zur Kündigung dieser Vereinbarung berechtigt, wenn

(a) das Hotelgebäude oder wesentliche Teile davon ungeeignet für den vereinbarten Gebrauch gemäß § 1117 des österreichischen Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches ohne die Schuld des Pächters für einen Zeitraum von über sechs (6) Monaten werden; zur Vermeidung von Zweifeln, falls der Pächter aus irgendeinem Grund vom Gebrauch der Parkflächen abgehalten wird, ist der Pächter nicht berechtigt, diese Vereinbarung zu kündigen;

(b) es für die Parteien zu irgendeinem Zeitpunkt sicher wird, dass das Übergabedatum nicht am oder vor dem 31. Dezember 2010 möglich sein wird aufgrund von Umständen, die sich der angemessenen Kontrolle des Pächters entziehen; jedoch wird ein solches Datum verlängert für Verzögerungen, die durch ein oder mehrere außergewöhnliche Ereignisse verursacht wurden, vorausgesetzt, dass die Gesamtsumme dieser Verlängerungen nicht 365 Tage überschreitet; oder

(c) der Verpächter gröblich seine Wartungsverpflichtung vernachlässigt oder strukturelle Veränderungen am Hotelgebäude durchführt und seine Verpflichtungen gemäß Artikel 10 trotz einer Warnung und einer Nachfrist von mindestens zwanzig (20) Tagen verletzt;

14.3. Der Pächter anerkennt, dass der Verpächter nicht der Inhaber der Parkflächen ist und deshalb behält sich der Verpächter das Recht auf teilweise Kündigung dieser Vereinbarung betreffend die Parkflächen vor, in dem Fall, dass der Verpächter nicht länger in der Lage ist, das Recht auf Benutzung dem Pächter zu gewähren oder die Parkflächen aus irgendeinem Grunde unbenutzbar geworden sind.

14.4. Wenn der Verpächter zu irgendeinem Zeitpunkt während der Vertragsdauer nicht in der Lage ist, dem Pächter das Recht auf Gebrauch der Parkflächen zu gewähren, mindert sich die Parkflächenpacht in einem solchen Verhältnis, wie der Gebrauch der Parkflächen unmöglich ist und das Recht auf Gebrauch der entsprechenden Parkflächen wird dann am selben Datum beendet. In einem solchen Fall bleibt diese Vereinbarung voll gültig und der Pächter hat nicht das Recht auf Kündigung dieser Vereinbarung oder Schadenersatz vom Verpächter zu verlangen, außer wenn der Verpächter nicht seine Verpflichtungen gemäß Abschnitt 1.6. erfüllt.

15. Eigentumsrecht und Belastungen und Verkauf des Standortes bzw. des Hotels

15.1. Vorbehaltlich Abschnitt 13.5. und 15.4. garantiert der Verpächter, dass er während der Vertragsdauer das volle Eigentumsrecht des Standortes und des Hotels hat und es halten wird und dass der Pächter friedlich und ruhig das Hotel in Übereinstimmung mit dieser Vereinbarung während der gesamten Vertragsdauer gebraucht und gebrauchen kann. Der Pächter anerkennt und stimmt zu, dass vom Verpächter verlangt werden kann, den Standort zu belasten, um seine Aktivitäten in Bezug auf den Standort/das Hotel zu finanzieren.....

15.2. Der Verpächter ist verpflichtet, alle Rechte und Pflichten gemäß diesem Vertrag ohne Abänderungen an jeden Erwerber des Standortes bzw. des Hotels oder Teilen davon zu übertragen. Der Pächter hat das Recht, um Eintragung dieser Vereinbarung anzusuchen, wenn (i) der Verpächter nicht seine Verpflichtungen, wie in dem vorhergehenden Satz bestimmt, erfüllt, (ii) der Verpächter nicht unwiderruflich seine finanziierenden Banken gemäß Abschnitt 15.1. anweist, oder (iii) die finanziierenden Banken eine Klage gegen den Verpächter aufgrund seines Nichteinhaltens der Verpflichtungen gemäß den entsprechenden Vereinbarungen mit den finanziierenden Banken eingebbracht haben, außer eine solche Klage wurde aufgrund der Säumnis des Pächters eingebbracht.

15.3. Vorbehaltlich Artikel 20 und Abschnitt 22.1. ist der Pächter jederzeit berechtigt, diese Vereinbarung im Grundbuch auf seine Kosten eintragen zu lassen....

15.4. Um weiters die Nicht-Beeinträchtigung des Gebrauchs des Pächters des Hotels sicherzustellen, stimmt der Verpächter zu und gewährt dem Pächter das Recht der Eintragung eines Vorkaufrechts im ersten Rang im Grundbuch. Eine Kopie des ordnungsgemäß und notariell ausgefertigten sowie durch den Verpächter unterzeichneten Dokuments wird als Anhang G beigelegt. Der Pächter trägt das gewährte Vorkaufsrecht ohne unmäßige Verzögerung ein.

15.5. Wenn der Verpächter den Standort bzw. das Hotel zu verkaufen wünscht, verzichtet der Pächter innerhalb von zehn (10) Geschäftstagen nach dem Ersuchen des Verpächters auf sein Vorkaufsrecht zum Kauf des Standortes bzw. des Hotels, wenn und in dem Ausmaß als (i) der Verpächter dem Pächter ein schriftliches Versprechen eines potenziellen Erwerbers, alle Verpflichtungen gemäß dieser Vereinbarung ohne Änderung im Falle eines Erwerbs des Standortes bzw. des Hotels, einschließlich, jedoch nicht beschränkt auf die Gewährung eines Vorkaufsrechts (gleich dem in Artikel 15), zu

übernehmen, und (ii) ein solcher potenzieller Erwerber kein Konkurrent ist. Wenn die Voraussetzungen (i) und (ii) erfüllt werden, besorgt der Pächter eine notariell beglaubigte Zustimmungserklärung zur Eintragung des neuen Inhabers trotz des Vorkaufsrechts des Pächters im Grundbuch an einen öffentlichen Notar mit einer Treuhandvereinbarung, welche den Notar berechtigt, von einer solchen Erklärung Gebrauch zu machen unter der Voraussetzung, dass dieser Erwerber (nach Erfüllung der vorhin genannten Voraussetzungen) als neuer Inhaber im Grundbuch eingetragen wird. Weiters stellt der Pächter dem Verpächter einen Antrag auf Löschung des Vorkaufsrechts des Pächters im Grundbuch bis spätestens fünf (5) Geschäftstage nach dem Ende dieser Vereinbarung zur Verfügung.

15.6. Im Fall eines solchen Verkaufes schließt der Käufer des Standortes diese Vereinbarung ab mit Übernahme der gesamten Vereinbarung mit allen Rechten und Pflichten (auch in Bezug auf die Vertragsdauer)....

I. 2. Gebührenanzeige

Mit Schreiben vom 10. Mai 2010, beim Finanzamt eingelangt am 12. Mai 2010, erfolgte die Anzeige des am 30. Mai 2007 in H abgeschlossenen Bestandvertrages gemäß § 31 Gebührengesetz 1957 (GebG), da die im Ausland aufbewahrten Urkunden am 29. April 2010 ins Inland verbracht worden sind. Die Bf legte eine ausführliche rechtliche Beurteilung vor, wonach der Vertrag als **auf unbestimmte Dauer abgeschlossen** zu betrachten sei. Das Pachtverhältnis sei zwar auf volle zwanzig Kalenderjahre abgeschlossen (mit Verlängerungsoption lt. Punkt 2.1 des Vertrages), die in Punkt 13.2 und Punkt 13.5 sowie Punkt 15 des Pachtvertrages festgehaltenen Übertragungsrechte des Verpächters und der Pächterin gewährten jedoch sowohl der Verpächterin als auch der Pächterin das Recht, den Pachtvertrag durch Übertragung auf eine andere Gesellschaft vorzeitig aufzulösen.

I. 3. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt Z gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) folgende Gebühr fest:

€ 3.500.000	Pacht im 1. Jahr
€ 4.000.000	Pacht im 2. Jahr
€ 80.000.000	Pacht vom 3. bis 18. Jahr (max. 18 Jahre gem. § 15 BewG)
€ 10.471.680	Betriebskosten (monatlich geschätzt € 48.480 x 12 x 18)
€ 3.834.000	Parkplatzpacht (jährlich € 213.000 x 18)
€ 101.805.680	Gesamtentgelt
€ 20.361.136	Umsatzsteuer
€ 122.166.816	Bemessungsgrundlage

Davon 1 %	d. s. € 1.221.668,16 Gebühr
-----------	-----------------------------

Die Vorschreibung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Das Finanzamt begründete:

„Im gegenständlichen Fall liegt ein auf bestimmte Dauer abgeschlossener Pachtvertrag vor. Die in den Punkten 13.2 und 13.5 sowie Punkt 15 des Vertrages festgehaltenen Übertragungsrechte gewähren keine vorzeitige Vertragsauflösung. Im Gegenteil – gemäß Punkt 13.2 unterliegt die erlaubte Übertragung dem fortgesetzten Betrieb des Hotels für die restliche Dauer dieser Vereinbarung. Das in der gebührenrechtlichen Würdigung des steuerlichen Vertreters der Verpächterin zitierte Erkenntnis des VwGH (99/16/0017) kann auf gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen, hatte doch in dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Pachtvertrag der Verpächter das Recht, den Pachtvertrag im Falle eines Verkaufes des Hotels unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist vorzeitig aufzulösen. Das der Pächterin im gegenständlichen Fall eingeräumte Recht, die Rechte aus dem Pachtvertrag jederzeit ohne Notwendigkeit einer Zustimmung der Verpächterin an Konzernunternehmen zu übertragen führt nicht zu einer vorzeitigen Auflösung des Pachtvertrages. Ein Präsentationsrecht liegt vor, wenn sich der Bestandgeber nach Art eines Vorvertrages gegenüber dem Bestandnehmer verpflichtet hat, unter bestimmten Bedingungen mit einem vom Bestandnehmer vorgeschlagenen Dritten einen Vertrag gleichen (oder bestimmten anderen) Inhalts abzuschließen (Würth in Rummel3, § 1098 Rz 14b). Gegenständlicher Vertrag normiert in den Punkten 13.2 und 13.5 sowie 15 kein Präsentationsrecht sondern ein Weitergaberecht. Die im Schriftsatz vom 10.5.2010 zitierte Rechtsprechung des VwGH ist daher auf den konkreten Sachverhalt nicht anwendbar.“

Fristgerecht wurde Berufung (nunmehr „Beschwerde“) eingebracht.

I. 4. Berufung (Beschwerde)

Die Beschwerdeführerin (Bf) führt aus:

„Mit o. a. Bescheid wurde eine Rechtsgeschäftsgebühr betreffend den am 12. Mai 2010 bei Ihrem Finanzamt angezeigten Pachtvertrag, abgeschlossen zwischen unserer Gesellschaft als Verpächterin und der E, (in der Folge kurz: E.) als Pächterin, iHv € 1.221.668,16 festgesetzt. Dabei wurde entgegen unseren Ausführungen im Begleitschreiben an das Finanzamt (dieses wurde gemeinsam mit dem Pachtvertrag übergeben), dass es sich beim betroffenen Pachtvertrag um einen auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Pachtvertrag handelt, von einem Pachtvertrag mit bestimmter Dauer ausgegangen und die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Gebührenschuld mit dem 18-fachen Jahreswert ermittelt. Dem ist Folgendes entgegen zu halten:

1. Sachverhalt

Unsere Gesellschaft hat als Verpächter am 30. Mai 2007 in H einen Pachtvertrag betreffend das Objekt X- mit der Pächterin, E, (in der Folge kurz: E.) abgeschlossen.

Die bis zum 28. April 2010 im Ausland aufbewahrten Urkunden (Original und Gleichschrift) sind am 29. April 2010 bei unserem steuerlichen Vertreter eingetroffen, die Anzeige des Pachtvertrages beim Finanzamt Z. erfolgte fristgerecht am 12. Mai 2010.

Gemäß Punkt 2.1 des Pachtvertrages ist dieser auf 20 volle Kalenderjahre zuzüglich dem Rumpfwirtschaftsjahr der Übergabe des Pachtgegenstandes samt Verlängerungsoptionen abgeschlossen worden.

Im Begleitschreiben anlässlich der Anzeige des Pachtvertrages haben wir bereits darauf hingewiesen, dass E. als Pächterin das Recht eingeräumt wurde, jederzeit die Rechte aus dem Pachtvertrag ohne Notwendigkeit der Zustimmung unserer Gesellschaft als Verpächterin an Konzerngesellschaften bzw. Tochtergesellschaften von E. zu übertragen. Es muss lediglich sichergestellt sein, dass vom Rechtsnachfolger weiterhin ein Hotel betrieben wird und auch sämtliche Pflichten aus dem Pachtvertrag übernommen werden, der Rechtsnachfolger gleiche Bonität wie E. aufweist und E. und der Rechtsnachfolger gemeinsam für die aus dem Pachtvertrag erwachsenen Pflichten haften. Siehe dazu näher Punkt 13.2 des Pachtvertrages.

Außerdem wurde in Punkt 13.5 unserer Gesellschaft als Verpächterin ebenfalls das Recht zur jederzeitigen Übertragung des Pachtvertrages auf einen fremden Dritten ohne Zustimmung der Pächterin E. eingeräumt. Die Übertragung darf jedoch nicht auf einen Konkurrenten von E. erfolgen.

Zusätzlich ist unsere Gesellschaft berechtigt, die Liegenschaft bzw. das Hotelobjekt an einen Dritten zu verkaufen. Es besteht zwar ein grundbürgerlich eintragungsfähiges Vorkaufsrecht von E. als Pächterin an der im angezeigten Pachtvertrag betroffenen Liegenschaft (Punkt 15.4 des Pachtvertrags), jedoch muss E. gem. Punkt 15.5 des Pachtvertrags auf dieses verzichten, sofern unsere Gesellschaft einen geeigneten Kaufinteressenten für den Standort bzw. das Hotel findet, der kein Konkurrent von E. ist und schriftlich zusichert, alle Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag zu übernehmen. Gem. Punkt 15.6 des Pachtvertrags hat im Fall eines solchen Verkaufs eine Vertragsübernahme (Übernahme der gesamten Vereinbarung mit allen Rechten und Pflichten) durch den Käufer zu erfolgen.

2. Erklärung der Anfechtung und Begründung der Berufung

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gebührenschuld wurde davon ausgegangen, dass es sich um einen Vertrag mit bestimmter Dauer (20 Jahre) handelt und die Bemessungsgrundlage mit dem 18-fachen Jahreswert zu ermitteln ist.

Der Pachtvertrag wurde zwar prinzipiell auf 20 volle Kalenderjahre (mit Verlängerungsoptionen) abgeschlossen, jedoch wurde weiters vertraglich festgehalten, dass sowohl der Verpächterin als auch der Pächterin diverse Rechte zustehen, die es ermöglichen, den gegenständlichen Pachtvertrag durch Übertragung auf eine andere Gesellschaft jederzeit vorzeitig aufzulösen. Durch diese Vertragsbestimmungen wird ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, sodass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Bestandverhältnisses auszugehen ist. Wir

fechten daher die Behandlung des Vertrages als auf bestimmte Dauer abgeschlossen an und begründen dies im Konkreten wie folgt:

Bezüglich der Qualifizierung des mit der Erfassungsnummer xy am 15. Mai 2010 angezeigten Pachtvertrages als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, haben wir bereits im Begleitschreiben anlässlich dieser Anzeige des Vertrages auf das VwGH-Erkenntnis 99/16/0017 vom 27. Jänner 2000 verwiesen. Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt betraf ebenfalls einen Pachtvertrag betreffend ein Hotel. Laut Pachtvertrag hatte die Verpächterin das Recht, den Pachtvertrag im Fall eines Verkaufs des Hotels bzw. der Liegenschaft unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist vorzeitig aufzulösen. Bereits aufgrund dieser Möglichkeit wurde es laut VwGH der Verpächterin ermöglicht, das Pachtverhältnis vor Ablauf der bestimmt bezeichneten Dauer zu beenden, weswegen die Dauer des Pachtverhältnisses als unbestimmt anzusehen war. Zudem hatte die Pächterin das Recht, die in dem Vertrag eingeräumten Rechte ganz oder teilweise ohne Zustimmung der Verpächterin an von der Pächterin geführte und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften weiterzugeben. Durch diese Bestimmung wurde die Pächterin in die Lage versetzt, den Pachtvertrag aufzulösen. Es wurde durch diese Vertragsbestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen war.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass der dem o. a. Erkenntnis zu Grunde liegende Pachtvertrag nicht mit gegenständlichem Fall vergleichbar wäre, da im Anlassfall, der dem o. a. VwGH- Erkenntnis zugrunde lag, die Verpächterin das Recht hatte, den Pachtvertrag im Fall eines Verkaufes des Hotels bzw. der Liegenschaft unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist vorzeitig aufzulösen. Auf das im Anlassfall auch der Pächterin vertraglich eingeräumte Recht, die ihr aufgrund des abgeschlossenen Vertrages zustehenden Rechte ganz oder teilweise ohne Zustimmung der Verpächterin an von der Pächterin geführte und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften weiterzugeben und somit den Vertrag vorzeitig aufzulösen, wurde in der Begründung jedoch nicht eingegangen, obwohl der VwGH auch hinsichtlich dieser vertraglichen Bestimmung festhielt, dass die Pächterin dadurch in die Lage versetzt wurde, den Pachtvertrag vorzeitig aufzulösen und es sich somit um einen auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Pachtvertrag handelt.

Gemäß VwGH genügt somit eine auch nur einem Vertragspartner vertraglich eingeräumte Möglichkeit der vorzeitigen Vertragsauflösung zur Qualifizierung als ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Pachtvertrag, sofern dadurch ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wird, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist. Auch im gegenständlichen Fall ist der Pächterin (E.) vertraglich das Recht eingeräumt worden, die Rechte aus dem Pachtvertrag ohne Notwendigkeit einer Zustimmung der Verpächterin an Konzernunternehmen zu übertragen und den Pachtvertrag somit vorzeitig aufzulösen. Auch wenn dieses Recht daran gebunden ist, dass vom Rechtsnachfolger weiterhin ein Hotel betrieben

wird und auch sämtliche Pflichten aus dem Pachtvertrag übernommen werden, der Rechtsnachfolger gleiche Bonität wie E. aufweist und E. und der Rechtsnachfolger gemeinsam für die aus dem Pachtvertrag erwachsenden Pflichten haften, hindert dies uE nicht die jederzeitige Möglichkeit der Beendigung des Bestandverhältnisses durch E. als Pächterin, da bspw auch wirtschaftliche Erschwerungen der Kündigung einem Kündigungsverzicht nicht gleichzuhalten sind (vgl Arnold, Rechtsgebühren8 § 33 TP 5 Rz 15a). Die Vergleichbarkeit des VwGH-Erkenntnisses vom 27. Jänner 2000 mit dem gegenständlichen Fall ist somit aufgrund der obigen Ausführungen entgegen den Aussagen des Finanzamtes Z- uE sehr wohl gegeben.

Zudem wird uE im gegenständlichen Fall jedoch nicht nur der Pächterin E., sondern auch uns als Verpächterin vertraglich die vorzeitige Auflösung des Pachtverhältnisses ermöglicht. Uns als Verpächterin (vgl Punkt 13.5 des Pachtvertrages) ist es nämlich vertraglich gestattet, den Pachtvertrag ohne Zustimmung der Pächterin jederzeit an eine Drittpartei abzutreten, sofern es sich nicht um einen Konkurrenten der Pächterin (E.) handelt. Dadurch endet das Pachtverhältnis zwischen unserer Gesellschaft und E. als Pächter und es kommt zu einer vorzeitigen Auflösung dieses Pachtvertrages, sodass auch in diesem Falle von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zwischen unserer Gesellschaft und E. auszugehen ist. Vielmehr kommt es zu einem neuen Pachtverhältnis zwischen der Drittpartei als neuem Verpächter und E. als Pächterin.

Zudem ist auf die Vereinbarungen in Punkt 15 hinzuweisen, wonach im Fall eines Verkaufs der Liegenschaft bzw. des Gebäudes durch uns gem. Punkt 15.6 eine Vertragsübernahme durch den Käufer der Liegenschaft bzw. des Gebäudes zu erfolgen hat, wodurch der gegenständliche Pachtvertrag zwischen uns und E. jederzeit von uns durch Verkauf der Liegenschaft bzw. des Gebäudes vorzeitig aufgelöst werden könnte, da Vertragsübernahmen idR gebührenrechtlich wie eine Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln sind (vgl Arnold, Rechtsgebühren8 § 33 TP 21 Rz 7a sowie Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 21 Rz 14 unter Verweis auf VwGH vom 26. November 1982, 15/3243/80 und vom 16. Oktober 1989, 88/15/0086). An dieser Beurteilung hindert uE auch das vertraglich eingeräumte Vorkaufsrecht von E. nichts, da E. im Fall der "Präsentation" eines geeigneten Käufers der Liegenschaft durch Schubertring auf ihr Vorkaufsrecht verzichten und den Käufer bzw. neuen Verpächter akzeptieren muss. Auch in diesem Fall kommt es daher zu einer vorzeitigen Beendigung des Pachtverhältnisses zwischen unserer Gesellschaft und E. und zu einer Begründung eines neuen Pachtverhältnisses zwischen dem Erwerber der Liegenschaft bzw. des Gebäudes und E..

Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 27. Jänner 2000 geht ausdrücklich hervor, dass das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträge darin besteht, ob nach dem Vertragswillen **beide** Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Ist es jedoch bereits einer Vertragspartei möglich, das Pachtverhältnis (bspw durch Verkauf der Liegenschaft durch den Verpächter oder auch aufgrund der Übertragung des

Pachtvertrages auf vertraglich geregelte Gesellschaften durch den Pächter, Übertragung des Pachtvertrages auf einen Dritten durch die Verpächterin etc.) vorzeitig zu beenden, handelt es sich gemäß VwGH um einen auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Vertrag, da durch diese vertraglichen Bestimmungen ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wird, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist.

In gegenständlichem Fall ist es nicht nur einer Vertragspartei, sondern sogar beiden Vertragsparteien vertraglich gestattet, den Vertrag vorzeitig zu übertragen und somit aufzulösen, sodass auch hier ohne Zweifel von einem auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Pachtvertrag auszugehen ist. Durch die im Pachtvertrag verankerten vorzeitigen Übertragungsmöglichkeiten (Punkt 13.2. und 13.5.) des Pachtvertrages auf Dritte bzw die Verpflichtung der Vertragsübernahme durch den Erwerber im Fall des Verkaufs der Liegenschaft durch unsere Gesellschaft (Punkt 15.6), sind weder die Verpächterin noch der Pächter auf bestimmte Zeit an den Pachtvertrag gebunden.

In der Bescheidbergründung wurde weiters ausgeführt, dass auch das von uns im Begleitschreiben zitierte VwGH-Erkenntnis 90/15/0034 zur gebührenrechtlichen Beurteilung eines Präsentationsrechts vom 17. September 1990 nicht mit gegenständlichem Fall vergleichbar wäre, da es sich beim Anlassfall um ein Präsentationsrecht und nicht wie in unserem Fall um ein Weitergaberecht handle. Im Erkenntnis 90/15/0034 ging der VwGH von einer jederzeitigen Auflösungsmöglichkeit des Bestandverhältnisses bei Vorliegen eines Präsentationsrechtes aus.

Diesbezüglich wollen wir Folgendes anmerken (vgl. OGH 70b2240/96d vom 30. Juli 1996):

Ein Präsentationsrecht liegt dann vor, wenn sich der Bestandgeber nach Art eines Vorvertrages gegenüber dem Bestandnehmer verpflichtet hat, unter bestimmten Bedingungen die Zustimmung zum Eintritt eines Dritten (anstelle des Bestandnehmers) in das Bestandverhältnis zu erteilen oder mit einem vom Bestandnehmer vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen Inhalts abzuschließen. Ein Weitergaberecht ist hingegen dann anzunehmen, wenn der Bestandgeber schon im Bestandvertrag dem Bestandnehmer das Recht einräumt, durch bloße Erklärung alle Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten mit der Wirkung zu übertragen, dass dieser an seiner Stelle Bestandnehmer wird, ohne dass es einer weiteren Erklärung des Bestandnehmers bedarf. Die Vereinbarung eines Weitergaberechts schlechthin bedeutet demnach das unbeschränkte Recht des Mieters, nicht nur einen Nachmieter vorzuschlagen, sondern diesem das Mietrecht zu übertragen. Der Vermieter stimmt sohin im Vorhinein bereits einem Mieterwechsel zu den gleichen Bedingungen des ursprünglichen Vertrages zu.

Tatsächlich handelt es sich im gegenständlichen Fall bei den Punkten 13.2 und 13.5 des Pachtvertrages bei den vertraglich normierten Bestimmungen primär um ein Weitergaberecht und nicht um ein Präsentationsrecht. Gem. Punkt 13.5 ist es der Verpächterin (dem Bestandgeber) jederzeit möglich, den Vertrag auf einen Dritten zu

übertragen; gem. Punkt 13.2 ist es der Pächterin (dem Bestandnehmer) jederzeit möglich den Vertrag auf Konzerngesellschaften bzw. Tochtergesellschaften zu übertragen. Im Erkenntnis 99/16/0017 vom 27. Jänner 2000 hat der VwGH jedoch hinsichtlich des Weitergaberechts der Pächterin auf das zum Präsentationsrecht ergangene Erkenntnis 90/15/0034 verwiesen und ausgeführt, dass auch durch die im Anlassfall vorliegende Vertragsbestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wird, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist. Der VwGH unterscheidet daher bei der gebührenrechtlichen Beurteilung der Dauer des Vertragsverhältnisses nicht hinsichtlich Weitergabe- und Präsentationsrecht. Dies erscheint auch schlüssig, da bei einem Weitergaberecht die vorzeitige Auflösung des Bestandverhältnisses zwischen dem ursprünglichen Mieter und dem Vermieter leichter durch Ausübung dieses Rechtes bewirkt werden kann als bei einem Präsentationsrecht, weil bei einem bloßen Präsentationsrecht der andere Vertragsteil mit dem neuen Vertragspartner einen neuen Vertrag erst abschließen muss, beim Weitergaberecht hingegen eine Handlung des Vertragspartners nicht mehr erforderlich ist.

Gem. Punkt 15.5 des gegenständlichen Pachtvertrages ist es der Verpächterin (dem Bestandgeber) vertraglich jederzeit möglich die Liegenschaft/das Gebäude an einen potenziellen Vertragspartner zu verkaufen. Im Falle eines Verkaufes des Standortes, hat gem. Punkt 15.6 der Käufer die Pflicht, die gegenständliche Vereinbarung mit allen Rechten und Pflichten zu übernehmen.

Entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung handelt es sich betreffend die Bestimmungen der Punkte 15.5 f des gegenständlichen Vertrages uE um ein "umgekehrtes" Präsentationsrecht, denn gem. Punkt 15.5 ist der Bestandnehmer verpflichtet, auf sein Vorkaufsrecht zu verzichten, wenn unsere Gesellschaft ein schriftliches Versprechen eines potenziellen Erwerbers der Liegenschaft, der nicht Konkurrent von E. ist, vorlegt, wonach der potentielle Erwerber sämtliche Verpflichtungen des gegenständlichen Pachtvertrags übernimmt. Die Pächterin verpflichtet sich durch diese Bestimmung gegenüber dem Verpächter dazu, unter bestimmten Bedingungen (kein Konkurrent, Übernahme der Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag durch den potentiellen Erwerber der Liegenschaft) auf das Vorkaufsrecht zu verzichten und somit indirekt die Zustimmung zum Eintritt eines Dritten (anstelle des Bestandgebers) in das Bestandverhältnis zu erteilen. Auch diese Vertragsbestimmung ergibt ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist. Somit ist auch das bereits im Begleitschreiben zitierte VwGH-Erkenntnis vom 17. September 1990 (90/15/0034) sehr wohl auf gegenständlichen Fall anwendbar bzw. mit vorliegendem Fall vergleichbar.

Wir halten jedoch nochmals ausdrücklich fest, dass es für die Beurteilung der Frage der Vertragsdauer irrelevant ist, ob es sich nunmehr bei den einzelnen vertraglichen Bestimmungen um ein Weitergabe- oder Präsentationsrecht handelt. In beiden Fällen - Weitergabe- und Präsentationsrecht - kann das Vertragsverhältnis zumindest von einer

Partei vorzeitig aufgelöst werden, sodass ein derartiges Ausmaß an Unbestimmtheit der Vertragsdauer eintritt, sodass der Bestandsvertrag sowohl im Falle eines Weitergaberechtes als auch eines Präsentationsrechtes in Bezug auf dessen Dauer als unbestimmt zu qualifizieren ist (vgl. nochmals VwGH 99/16/0017 vom 27. Jänner 2000, gem. dem auch ein Weitergaberecht eine unbestimmte Vertragsdauer bewirkt).

Zusammenfassend möchten wir nochmals festhalten, dass die vertraglich festgelegten, beiden Parteien eingeräumten Übertragungsrechte - egal ob es sich dabei um ein Weitergabe- oder ein Präsentationsrecht handelt - gem. VwGH einen auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Pachtvertrag bewirken. Durch die vertraglich vereinbarten Übertragungsrechte kann der Vertrag nämlich sowohl durch uns als Verpächterin als auch durch die Pächterin vorzeitig aufgelöst werden, sodass **keine der beiden Vertragsparteien** auf bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden ist. Durch die jederzeitige Möglichkeit der vorzeitigen Vertragsauflösung ist von Anfang an ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer gegeben, sodass der gegenständliche Pachtvertrag als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gilt. Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn auch nur einer Partei vertraglich die Möglichkeit eingeräumt wird, den Vertrag vorzeitig aufzulösen.

3. Antrag auf Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr mit € 178.611,36

Entsprechend unseren obigen Ausführungen stellen wir daher den Antrag, gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG die wiederkehrenden Leistungen aufgrund der unbestimmten Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten und die Rechtsgeschäftsgebühr mit € 178.611,36 festzusetzen, wobei sich die Bemessungsgrundlage für die 1 %-ige Gebühr wie folgt ermittelt:

Pacht für das erste Jahr	EUR 3.500.000,-
Pacht für das zweite Jahr	EUR 4.000.000,-
Pacht für das dritte Jahr	EUR 5.000.000,-
Dreifache Jahresgebühr Parkplätze	EUR 639.000,-
Betriebskosten (EUR 48.480,- pro Monat)	EUR 1.745.280,-
Gesamtentgelt	EUR 14.884.280,-
Umsatzsteuer (20%)	EUR 2.976.856,-
Bemessungsgrundlage	EUR 17.861.136,-

.....“

Die Bf stellte weiters den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO (ab 1.1.2014 § 272 Abs. 2 Z 1 BAO) sowie den Antrag auf

Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem. § 284 BAO (ab 1.1.2014 § 274 (Abs. 1 Z 1) BAO).

II. Übergang der Zuständigkeit 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.

III. Verfahren vor dem BFG

III. 1. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt Erf. Nr. xy, das Vorhalteverfahren sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

III. 2. Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt vom 22. Mai 2014 übermittelte das ho. Gericht der Bf die Darstellung des Sachverhaltes und Verfahrensablaufes sowie die vorläufige rechtliche Würdigung nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens vorbehaltlich des Ergebnisses der Senatsverhandlung zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme, beziehungsweise Vorlage weiterer Beweismittel.

Mit Antwortschreiben vom 10. Juni 2014, ho. eingelangt am 13. Juni 2014, gab die Bf folgende Stellungnahme ab:

"...1. Zur Unterscheidung zwischen Präsentations- und Weitergaberecht

Sie führen in Ihrem Vorhalt vom 22.5.2014 aus, dass es sich bei dem in Pkt 13.2. verankerten Recht des Pächters, ohne die Zustimmung des Verpächters seine Beteiligung an dieser Vereinbarung seinen Konzerngesellschaften bzw Tochtergesellschaften zu übertragen, um kein Präsentations- sondern um ein Weitergaberecht handelt, das nicht zu einer vorzeitigen Auflösung des Pachtvertrages seitens des Pächters berechtigen würde, weil es im Unterschied zu einem Präsentationsrecht nicht zum Abschluss eines neuen Bestandvertrages, sondern zur Fortsetzung desselben Bestandvertrages nur mit einem anderen Pächter käme. Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 17. 9. 1990, 90/15/0034, wäre für den vorlegenden Fall nichts zu gewinnen, da auch in diesem vom VwGH entschiedenen Fall zwischen den Vertragsparteien noch ausdrücklich festgelegt worden sei, dass durch Kontrahieren des Vermieters mit dem präsentierten Nachfolger der Mietvertrag mit dem ersten Mieter aufgelöst wird.

Diese Rechtsauffassung steht in Widerspruch zum Erkenntnis des VwGH vom 27.1. 2000, 99/16/0017. Dies aus folgenden Gründen:

In diesem vom VwGH zu entscheidenden Fall hat der Pachtvertrag unter Punkt XIV. "Weitergabe des Pachtgegenstandes" folgende Bestimmung beinhaltet:

"Die Pächterin darf in diesem Vertrag eingeräumte Rechte, auch nur teilweise, nur nach vorheriger ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung der Verpächterin weitergeben. Davon

ausgenommen sind andere von der Pächterin geführte und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften.“

Der VwGH führt zu dieser Vertragsbestimmung in seinem Erkenntnis vom 27. 1. 2000, 99/16/0017, Folgendes aus:

“Aus Punkt XIV. des Vertrages wiederum geht hervor, dass die Pächterin die ihr eingeräumten Rechte an von ihr ‚geführt‘ und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften **weitergeben** könne. Durch diese Bestimmung wird die Pächterin in die Lage versetzt, den Pachtvertrag aufzulösen. Ebenso wie im Falle des zu einem Präsentationsrecht ergangenen hg Erkenntnis vom 17. September 1990, ZI 90/15/0034, wurde durch die vorliegende Vertragsbestimmung ein derartiges Maß an **Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist.**“

Wie bereits aus der Formulierung der betreffenden Vertragsbestimmung, die der VwGH einer Beurteilung unterzogen hat, eindeutig hervorgeht, handelte es sich ebenfalls um kein Präsentations- sondern um ein Weitergaberecht. Dies ist daraus erkennbar, dass bereits in der Überschrift der Vertragsbestimmung von einer **Weitergabe** des Pachtgegenstandes die Rede ist und im Vertragstext selbst ebenfalls davon gesprochen wird, unter welchen Bedingungen die Pächterin die ihr im Pachtvertrag eingeräumten Rechte **weitergeben** kann.

Entgegen den Ausführungen in Ihrem Vorhalt vom 22.5.2014 unterscheidet der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27. 1. 2000, 99/16/0017, gerade nicht zwischen Präsentations- und Weitergaberecht, sondern beurteilt beide Formen aus gebührenrechtlicher Sicht gleich.

Dagegen kann auch nicht eingewendet werden, dass der von unserer Gesellschaft als Verpächterin abgeschlossene Pachtvertrag im Fall einer Weitergabe an eine Konzerngesellschaft zur Voraussetzung hat, dass der Betrieb des Hotels die restliche Dauer dieser Vereinbarung fortgesetzt wird und der genannte Rechtsnachfolger voll die Verpflichtungen des Pächters gemäß dieser Vereinbarung zu übernehmen hat. Denn im vom VwGH im Erkenntnis vom 27. 1. 2000, 99/16/0017, entschiedenen Fall hätte die Weitergabe der Rechte aus dem Pachtvertrag an eine Konzerngesellschaft ebenfalls dazu geführt, dass der Pachtvertrag inhaltlich unverändert mit dem neuen Pächter fortgesetzt worden wäre und somit die neue Pächterin ebenfalls verpflichtet gewesen wäre, den Hotelbetrieb fortzusetzen und sämtliche Verpflichtungen aus dem ursprünglichen Pachtvertrag zu übernehmen. Denn wesentliches Merkmal eines Pachtvertrages ist, dass den Pächter eine Betriebspflicht trifft. Demnach kommt den Bestimmungen in Pkt 13.2. des im gegenständlichen Fall gebührenrechtlich zu beurteilenden Bestandvertrags über die Fortsetzung des Hotelbetriebes und die volle Übernahme der Verpflichtungen des Pächters aus dem Pachtvertrag nur deklarative Bedeutung zu, da sie im Fall einer Weitergabe an einen neuen Pächter auch dann bestehen würden, wenn dies in Pkt 13.2. nicht ausdrücklich geregelt wäre.

Dass der VwGH gebührenrechtlich nicht zwischen einem Präsentations- und Weitergaberecht unterscheidet, wird auch durch die Judikatur des VwGH zu Vertragsübernahmen (wie sie auch bei der Inanspruchnahme von vertraglichen Weitergaberechten erfolgen) gestützt. Vertragsübernahmen werden nämlich vom VwGH überwiegend als ein Neuabschluss von Verträgen eingestuft (vgl. VwGH 12. 6. 1957, 644/55; 27. 1. 1983, 81/50/0120; 17. 2. 1983, 82/15/0075; 16. 10. 1989, 88/15/0086). Konsequenterweise unterscheidet der VwGH gebührenrechtlich auch nicht zwischen einem Präsentationsrecht, bei dem es auch zivilrechtlich zu einem Neuabschluss des Vertrages kommt, und einem Weitergaberecht, bei dem ein neuer Mieter/Pächter in die Rechtsposition des alten Mieters/Pächters eintritt, der Vertrag aber im Übrigen unverändert fortgesetzt wird. Die in Ihrem Vorhalt vom 22.5.2014 vertretene gebührenrechtliche Unterscheidung zwischen Präsentations- und Weitergaberecht findet daher keine Stütze in der Judikatur des VwGH und würde sich daher in Widerspruch zu dieser setzen.

Denn würde man der im Vorhalt vom 22.5.2014 vertretenen Rechtsauffassung folgen, wonach ein Weitergaberecht einen Bestandvertrag nicht zu einem solchen machen würde, der auf unbestimmte Zeit abgeschlossen ist, hätte die Weitergabe des Bestandvertrages zur Folge, dass aufgrund der Judikatur des VwGH zur gebührenrechtlichen Beurteilung von Vertragsübernahmen neuerlich ein Vertrag auf bestimmte Zeit abgeschlossen werden würde, was eine doppelte Gebührenbelastung für die restliche Vertragsdauer zur Folge hätte.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass der **VwGH im Erkenntnis vom 27. 1. 2000, 99/16/0017**, entgegen den Ausführungen in Ihrem Vorhalt vom 22.5.2014, gebührenrechtlich **nicht ein Präsentations- sondern ein Weitergaberecht zu beurteilen hatte** und dieses **Weitergaberecht an eine Konzerngesellschaft - wie im gegenständlichen Fall - als Möglichkeit der jederzeitigen Vertragsauflösung beurteilt hat** und damit ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wurde, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist.

2. Keine gebührenrechtliche Beurteilung von anderen Vertragsbestimmungen

Im Vorhalt vom 22.5.2014 wurde die Bestimmung des Pkt 13.5. des Pachtvertrages bei der gebührenrechtlichen Würdigung völlig unberücksichtigt gelassen. Demnach ist der Verpächter berechtigt, diese Vereinbarung ohne die Zustimmung des Pächters irgendeiner Drittpartei jederzeit abzutreten; jedoch darf ein solcher Rechtsnachfolger - zumindest in einem signifikanten Ausmaß - nicht Geschäftsaktivitäten im Management oder Betrieb von Hotels oder anderen Unterkunftsanlagen, die im Wettbewerb mit dem Pächter stehen (der "Konkurrent"), verfolgen.

Diese Vertragsbestimmung soll dem Verpächter - wie in der Immobilienentwicklungsbranche üblich - die Möglichkeit geben, den Pachtgegenstand an einen Immobilieninvestor zu veräußern und dieser als neuer Verpächter das

Pachtverhältnis inhaltsgleich fortsetzen kann. Mittels dieser Bestimmung wird der Verpächter in die Lage versetzt, durch Abtretung an einen Dritten, der kein Konkurrent ist, jederzeit aus dem Pachtvertrag auszusteigen, womit auch aus diesem Grund von einem Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer auszugehen ist.

Dieser Umstand erfährt im Vorhalt vom 22.5.2014 keinerlei Würdigung.

Im Übrigen halten wir unsere Vorbringen in unserer Berufung (nunmehr "Beschwerde") voll inhaltlich aufrecht."

Der Vorhalt sowie die vorzitierte Stellungnahme wurden auch der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

III. 3. mündliche Senatsverhandlung

Am 25. Juni 2014 wurde die mündliche Senatsverhandlung abgehalten, welche folgendes Ergebnis gebracht hat:

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklärt die Vertreterin der Beschwerdeführerin (kurz PV), dass noch auf die Vertragspunkte 1.8 und 1.9 verwiesen werde, welche in der Zusammenfassung nicht enthalten seien. Die dort erwähnte ausschließliche Verwendung als Luxushotel zeige den Verwendungszweck. Nach Punkt 1.9 bestehe eine Betriebspflicht über die gesamte Vertragsdauer.

Die Vertreter der Finanzamtes (kurz FA) erklären, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gebe.

Zur rechtlichen Beurteilung verweist die PV auf die in den Schriftsätze getätigten Ausführungen und ergänzt noch Folgendes:

"1. Zu Punkt 13.2. des Vertrages, Weitergaberecht an Konzerngesellschaften:

Es ist vertraglich ein Weitergaberecht vereinbart. Die Weitergabe führt zu einer Vertragsübernahme. Der gesamte Vertrag bleibt so erhalten, sämtliche Rechte und Pflichten gehen auf den Rechtsnachfolger über, auch die Betriebspflicht nach 1.8 und 1.9. Die nochmalige Erwähnung in 13.2 ist als Klarstellung zu werten. Wesentlich ist, dass der VwGH die Vertragsübernahme als Neubegründung eines Rechtsgeschäftes wertet. Das heißt, das alte Rechtsgeschäft muss aufgelöst sein. Es können nicht parallel zwei Rechtsgeschäfte bestehen.

2. Das VwGH-Erkenntnis 99/16/0017 ist vom Sachverhalt sehr wohl vergleichbar. Dort wurde ebenfalls ein Weitergaberecht an eine Konzerngesellschaft vereinbart. Der VwGH hat das Weitergaberecht als ausreichend dafür angesehen, dass eine derartige Ungewissheit vorliegt und von einer unbestimmten Vertragsdauer auszugehen ist."

Dazu hat das Finanzamt folgendes ausgeführt:

"Das Finanzamt bleibt bei seiner Rechtsansicht, dass ein Vertrag auf bestimmte Dauer vorliegt. Der Hinweis auf das Erkenntnis 99/16/0017 wurde bereits bei der Gebührenanzeige getätig und stützt sich darauf auf die gesamte Argumentation der Bf. im bisherigen Verfahren. Der Sachverhalt bei diesem Erkenntnis ist anders

gelagert, als der Sachverhalt im beschwerdegegenständlichen Fall. Dies hat bereits das BFG in seinem Vorhalt deutlich herausgearbeitet. Beschwerdegegenständlich ist der Pachtvertrag vom 30. Mai 2007 und nicht eine Vertragsübernahme. Gebührenrechtliche Folgen einer Vertragsübernahme können auf die gebührenrechtliche Würdigung des beschwerdegegenständlichen Pachtvertrages nicht durchschlagen. Für die Gebührenfestsetzung ist ausschlaggebend der Inhalt der jeweiligen Urkunde."

Die PV entgegnet, dass es in der Urkunde genügend Vertragspunkte gebe, die zu einer vorzeitigen Auflösung berechtigten (im Weitergaberecht der Punkte 13.2, 13.5 und 15.6). Das Weitergaberecht des Punktes 13.5 (Weitergaberecht des Verpächters) könne jederzeit ausgeübt werden und die Einschränkung auf Nichtkonkurrenten des Pächters sei ein begründeter Einwand aus dem Vertragszweck. Es werde auf VwGH 90/15/0034 verwiesen, auch dort sei die Bonität des neuen Pächters kein Merkmal für bestimmte Dauer des Vertrages gewesen. In Punkt 15.5 und 15.6 würden die Bedingungen festgelegt, dass im Falle des Verkaufes der Liegenschaft die neue Eigentümerin an die Stelle der bisherigen Verpächterin treten könne. Abschließend sei festzustellen, dass es genügend Punkte gebe, die es sowohl der Verpächterin als auch der Pächterin ermöglichen, vorzeitig aus dem Vertrag auszusteigen.

Die Amtspartei führt dazu aus, dass Punkt 13.5 vom BFG in seinem Vorhalt erwähnt worden sei. Das VwGH-Erkenntnis 90/15/0034 unterscheide sich im Sachverhalt vom beschwerdegegenständlichen. Dort sei es zu einer einvernehmlichen Auflösung des Mietverhältnisses gekommen, während es im beschwerdegegenständlichen Fall nicht zur Auflösung komme, sondern es sei eine Weiterübertragungsmöglichkeit der Rechte vereinbart worden. Von einer Auflösung des Bestandverhältnisses sei im gg. Fall nirgends explizit die Rede. Der Vertrag ziele auf Weiterbetrieb des Hotels ab. Es sei auch die Haftung des Pächters mit dem Rechtsnachfolger in dieser Vereinbarung vorgesehen. In dem Pachtvertrag sei insgesamt eine Bindung auf bestimmte Dauer mit Verlängerungsmöglichkeiten vereinbart worden.

Die PV verweist noch einmal darauf, dass mit Ausübung des Weitergaberechtes eine Vertragsübernahme vorliege und diese nach der Judikatur des VwGH als Neuabschluss eines Rechtsgeschäftes beurteilt werde. Bei Ausübung des Weitergaberechtes komme es implizit zu einer Auflösung des "alten" Bestandvertrages.

Zur Vorläufigkeit der Festsetzung erklären beide Parteien, dass keine Ungewissheit iSd § 200 BAO mehr besteht und daher der Ausspruch, dass die Festsetzung vorläufig erfolgt, entfallen kann.

Zur rechnerischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt mit € 122.166.816,00 unter der Prämisse einer - von der Bf. bestrittenen – bestimmten Vertragsdauer von mehr als 18 Jahren bestehen seitens der PV keine Einwände.

Zur rechnerischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch die Bf. mit € 17.861.136,00 unter der Prämisse einer – vom Finanzamt bestrittenen – unbestimmten Vertragsdauer bestehen seitens des Finanzamtes keine Einwände.

Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge mehr offen sind.

Das Finanzamt ersucht abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und den angefochtenen Bescheid lediglich hinsichtlich der Vorläufigkeit abzuändern.

Die PV ersucht abschließend, der Beschwerde Folge zu geben, und die Gebühr endgültig mit € 178.611,36 festzusetzen.

IV. rechtliche Erwägungen

IV. 1. Rechtslage

a) gesetzliche Bestimmungen nach dem GebG

§ 33 TP 5 Gebührengesetz 1957 (GebG) lautet auszugsweise:

"Bestandverträge

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

1. im allgemeinen	1 v. H.
2. beim Jagdpachtvertrag	2 v. H.

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

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen."

§ 17 GebG lautet:

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

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

(3) *Der Umstand, daß die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.*

(4) *Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluß, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.*

(5) *Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf."*

b) Judikatur des VwGH zur Dauer

1. Bestimmte Dauer

Bestimmte Dauer liegt vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Vertragsteile auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden sind (Fellner¹⁰, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 126, samt Judikaturzitaten VwGH 8. 4. 1964, Slg 3058/F; VwGH 13. 4. 1964, 1701/63; VwGH 3. 12. 1964, Slg 3190/F; VwGH 5. 6. 1978, 114, 454/77; VwGH 24. 3. 1994, 93/16/0133).

Ob ein Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossen ist, hängt davon ab, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einigen, bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht im Wege steht (VwGH vom 3. Dezember 1964, Slg 3190/F, verstärkter Senat, vom 11. Oktober 1973, 1781/72, vom 7. März 1974, 1228/72, vom 28. März 1974, 1102/73, vom 5. Oktober 1987, 86/15/0102, vom 6. März 1989, 88/15/0037, vom 16. Oktober 1989, 88/15/0040, vom 17. September 1990, 90/15/0034, vom 29. Juni 1992, 91/15/0040, und vom 19. Dezember 2002, 99/16/0405).

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. Während die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 19 Abs 2 Mietengesetz keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit darstellte, vermögen ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (Fellner¹⁰ s.o. Rz 132).

Nach der (klarstellenden) Bestimmung des § 33 TP 5 Abs 3 Satz 1 GebG (in der ab 1. Juli 1999 geltenden Fassung des Art VII Z 18 AbgÄG 1998, BGBI I 1999/28) sind die wiederkehrenden Leistungen bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes zu bewerten (Fellner¹⁰ s.o. Rz 126).

2. Unbestimmte Dauer

Eine unbestimmte Vertragsdauer liegt vor, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag jederzeit aufzulösen, wobei einzelne, bestimmt bezeichnete Kündigungsgründe (zB jene nach § 1117 und 1118 ABGB) unberücksichtigt bleiben.

Bestandverträge sind insbesondere dann auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wenn überhaupt jede Vereinbarung über eine Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag keine Anhaltspunkte enthalten sind, auf welche Dauer sich die Vertragspartner binden wollten.

Weiters sind Bestandverträge als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen anzusehen, wenn die Vereinbarung auf eine unbestimmte Zeit allein und ohne jeden weiteren Zusatz lautet, also wenn beide Vertragspartner in einer jeden Zweifel ausschließenden Art zum Ausdruck bringen, dass sie zeitlich nicht gebunden sein wollen und sie das Vertragsverhältnis jederzeit auch einseitig auflösen können (Fellner¹⁰ s. o., Rz 140, VwGH vom 13. 6. 1960, Slg 2249/F).

Nach der ersten Alternative im ersten Satz des § 33 TP 5 Abs 3 GebG sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten (Fellner¹⁰ s. o., Rz 138, VwGH vom 3. November 1986, 85/15/0130).

IV. 2. rechtliche Würdigung

a) Zum Erkenntnis VwGH 99/16/0017 vom 27. 1. 2000:

Sachverhalt laut VwGH 99/16/0017	Sachverhalt geg. Vertrag
<p>"III. Pachtdauer...</p> <p>Die Verpächterin hat das Recht, den Pachtvertrag unter der Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr, vorzeitig aufzulösen, wenn das Hotel bzw. die Liegenschaft auf der das Hotel errichtet ist, veräußert wird.</p> <p>Diese Kündigung kann jeweils nur zum 30. April oder 31. Oktober eines jeden Jahres erfolgen..."</p>	<p>„15. Eigentumsrecht und Belastungen und Verkauf des Standortes bzw. des Hotels...</p> <p>15.2. Der Verpächter ist verpflichtet, alle Rechte und Pflichten gemäß diesem Vertrag ohne Abänderungen an jeden Erwerber des Standortes bzw. des Hotels oder Teilen davon zu übertragen...</p> <p>15.5. Wenn der Verpächter den Standort bzw. das Hotel zu verkaufen wünscht, verzichtet der Pächter innerhalb von zehn (10) Geschäftstagen nach dem Ersuchen des Verpächters auf sein Vorkaufsrecht zum Kauf des Standorts bzw. des Hotels,</p>

	<p>wenn und in dem Ausmaß als (i) der Verpächter dem Pächter ein schriftliches Versprechen eines potenziellen Erwerbers, alle Verpflichtungen gemäß dieser Vereinbarung ohne Änderung im Falle eines Erwerbs des Standortes bzw. des Hotels, einschließlich, jedoch nicht beschränkt auf die Gewährung eines Vorkaufsrechts (gleich dem in Artikel 15), zu übernehmen, und (ii) ein solcher potenzieller Erwerber kein Konkurrent ist...“</p>
<p>„XIV . Weitergabe des Pachtgegenstandes</p> <p>Die Pächterin darf in diesem Vertrag eingeräumte Rechte, auch nur teilweise, nur nach vorheriger ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung der Verpächterin weitergeben. Davon ausgenommen sind andere von der Pächterin geführte und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften."</p>	<p>„13.2. Jedoch ist der Pächter berechtigt, ohne die Zustimmung des Verpächters seine Beteiligung an dieser Vereinbarung seinen Konzerngesellschaften bzw. Tochtergesellschaften zu übertragen. Die vorhergehende erlaubte Übertragung unterliegt jedoch (i) dem fortgesetzten Betrieb des Hotels für die restliche Dauer dieser Vereinbarung und dass der genannte Rechtsnachfolger voll die Verpflichtungen des Pächters gemäß dieser Vereinbarung übernimmt, (ii) der Tatsache, dass ein solcher Rechtsnachfolger zumindest die gleiche Finanzstärke wie der Pächter zum Zeitpunkt einer solchen Abtretung aufweist, und (iii) der gemeinsamen Haftung des Pächters mit dem Rechtsnachfolger für alle Verpflichtungen gemäß dieser Vereinbarung</p>

Der VwGH hat hiezu ausgeführt:

„Die Verpächterin hat nach dem zweiten Absatz des Punkt III. des Bestandvertrages die Möglichkeit, den Pachtvertrag im Falle der Veräußerung der Hotelliegenschaft aufzulösen. Zu Recht hat die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf die Finanzierungsmöglichkeit im Wege des so genannten "sale and lease back" hingewiesen, in welchem Falle es (zunächst) zu einem Veräußerungsvorgang kommt. 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.“

E contrario ist in vorliegendem Fall der Verpächter verpflichtet, alle Rechte und Pflichten gemäß diesem Vertrag ohne Abänderungen an jeden Erwerber des Standortes bzw. des Hotels oder Teilen davon zu übertragen, sowie unterliegt die Übertragung dem fortgesetzten Betrieb des Hotels **für die restliche Dauer dieser Vereinbarung** und hat der genannte Rechtsnachfolger die Verpflichtungen des Pächters gemäß dieser Vereinbarung zu übernehmen.

Der VwGH führt weiter aus:

„Aus Punkt XIV. des Vertrages wiederum geht hervor, dass die Pächterin die ihr eingeräumten Rechte an von ihr "geführt" und zumindest mehrheitlich in ihrem Eigentum stehende Gesellschaften weitergeben könne. Durch diese Bestimmung wird die Pächterin in die Lage versetzt, den Pachtvertrag aufzulösen. Ebenso wie im Falle des zu einem Präsentationsrecht ergangenen hg Erkenntnis vom 17. September 1990, ZI 90/15/0034, wurde durch die vorliegende Vertragsbestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist.“

Im beschwerdegegenständlichen Fall unterliegt jedoch die Weitergabe an Konzerngesellschaften bzw. Tochtergesellschaften **dem fortgesetzten Betrieb des Hotels für die restliche Dauer dieser Vereinbarung.**

Daraus ist eindeutig erkennbar, dass im Unterschied zu dem Sachverhalt, welcher dem zitierten Erkenntnis zu Grunde lag, im beschwerdegegenständlichen Fall nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollten und somit bestimmt die Dauer des Vertrages anzunehmen ist.

b) Weitergaberecht - Präsentationsrecht

Entgegen der Einwände im Beschwerdeverfahren hat die Bf laut Vertragstext Punkt 13.2 kein vorzeitiges Kündigungsrecht im Falle einer Übertragung der Pachtrechte, was den Unterschied zum Bezug habenden Erkenntnis ausmacht.

Die Gründe für eine vorzeitige Kündigung sind in Punkt 14., Unterpunkte 14.1 (a) bis (h), 14.2 (a) bis (c), 14.3 und 14.4 taxativ aufgezählt. Die Übertragung der Pachtrechte durch die Pächterin zählt aber nicht dazu.

Auch hinsichtlich der Abtretung des Pachtvertrages durch die Verpächterin an eine Drittpartei kommt es entgegen der Ausführungen in der Beschwerde nicht zu einer vorzeitigen Vertragsauflösung. Wohl ist es der Verpächterin – wie in der Beschwerde ausgeführt – laut Punkt 13.5 gestattet, den Pachtvertrag ohne Zustimmung der Pächterin an eine Drittpartei abzutreten, jedoch ist der Verpächter verpflichtet, alle Rechte und Pflichten gemäß diesem Vertrag ohne Abänderungen an jeden Erwerber des Standortes bzw. des Hotels oder Teilen davon zu übertragen (15.2, 15.5).

Auch die Bf führt in ihrer Beschwerde aus, dass es sich bei den Punkten 13.2 und 13.5 des Pachtvertrages primär um ein Weitergaberecht handle, jedoch habe der VwGH im Erkenntnis 99/16/0017 hinsichtlich des Weitergaberechtes der Pächterin auf das zum Präsentationsrecht ergangene Erkenntnis 90/15/0034 verwiesen, und ausgeführt, dass auch durch die im Anlassfall vorliegende Vertragsbestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht werde, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen sei. Der VwGH unterscheide daher bei der gebührenrechtlichen Beurteilung der Dauer eines Vertragsverhältnisses nicht hinsichtlich Weitergabe- und Präsentationsrecht.

Zur Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 17. 9. 1990, 90/15/0034, ist zu sagen, dass hier die Vermieterin der Mieterin das Recht einräumt, auch während der vereinbarten Mietdauer einen Nachfolgemietner namhaft zu machen. Sofern gegen diese Person des Nachfolgemieters keine willkürlichen Gründe entstehen und insbesondere die Bonität dieses Nachfolgemieters ausreichend gesichert ist, verpflichtet sich die Vermieterin mit diesem, von der Mieterin genannten Nachfolgemietner, einen Mietvertrag zu den gleichen Bedingungen dieses Vertrages abzuschließen **und endet in diesem Fall das gegenständliche Mietverhältnis durch einvernehmliche Auflösung.**

Der VwGH hat hiezu ausgeführt, dass es sich bei dem in Rede stehenden Text um die vertragliche Vereinbarung eines sogenannten Präsentationsrechtes handle, (vgl. Würth-Zingher, Miet- und Wohnrecht 102 Rz 2 zu § 12 MRG in VwGH 90/15/0034), welches dem Mieter das Recht einräume, dem Vermieter eine geeignete Person als Nachfolger vorzuschlagen, wobei der Vermieter grundsätzlich verpflichtet sei, den Präsentierten zu akzeptieren, außer es würden begründete Einwände vorliegen (die im vorliegenden Fall insbesondere im Bonitätsbereich gelegen sein könnten). Stimme der Vermieter dem Abschluss eines Mietvertrages mit dem präsentierten, geeigneten Nachfolger nicht zu, so könne das Präsentationsrecht vom Mieter klagsweise durchgesetzt werden (Würth-Zingher, a. a.O. unter Berufung auf MietSlg. 20.155 und 36.157 in VwGH 90/15/0034). Im vorliegenden Fall sei in diesem Zusammenhang zwischen den Vertragsparteien **noch ausdrücklich festgelegt, dass durch kontrahieren des Vermieters mit dem präsentierten Nachfolger der Mietvertrag mit dem ersten Mieter aufgelöst werde.**

Im streitgegenständlichen Fall kommt es jedoch, wie bereits ausgeführt, nicht zu einer Auflösung des Mietvertrages, sondern vielmehr zu einer Übertragung der Rechte.

Hat der Bestandgeber dem Bestandnehmer das Recht eingeräumt, durch bloße Erklärung alle Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten mit der Wirkung zu übertragen, dass dieser an seiner Stelle Bestandnehmer wird, ohne dass es einer (weiteren) Erklärung des Bestandgebers bedarf, und hat er auf diese Weise im Voraus seine Zustimmung zur Auswahl des Nachmieters erteilt (unbeschränktes Weitergaberecht), dann liegt darin ein Fall der Vertragsübernahme; der Nachmieter tritt in den Bestandvertrag ein, sobald er dem Bestandgeber bekannt geworden ist, ohne dass es des Abschlusses eines neuen Mietvertrages bedurfte (OGH 11. 09. 1990, 4 Ob 548/90, unter Zit. MietSlg. 22.139, 25.132/11, 26.114, 39.135, 39.136; Würth in Rummel, ABGB², Rz 14 zu § 1098). Beim Bestehen eines „Weitergaberechtes“ tritt selbst ohne Einwilligung des Vermieters zum Übergang der Mietrechte der neue Mieter anstelle des bisherigen Mieters in den Vertrag ein. Der Übergang der Rechte und Pflichten aus dem Bestandvertrag ist mit der Mitteilung an den Bestandgeber vollzogen (RS 0032747 zu OGH 18. 12. 1991, 7 Ob 2240/96d).

Ein sog. "Präsentationsrecht" liegt vor, wenn sich der Bestandgeber gegenüber dem Vermieter verpflichtet hat, unter gewissen Bedingungen mit einem vom Bestandnehmer vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen oder bestimmten anderen Inhalts abzuschließen.

Auch aus ob zitiertem Erkenntnis - worauf auch der VwGH in 99/16/0017 vom 27. 1. 2000 Bezug nimmt - ist also für vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, da auch in diesem Fall zwischen den Vertragsparteien noch ausdrücklich festgelegt ist, dass durch kontrahieren des Vermieters mit dem präsentierten Nachfolger der Mietvertrag mit dem ersten Mieter aufgelöst wird.

Selbst wenn man also - wie von der Bf beantragt - die Unterscheidung von Weitergaberecht und Präsentationsrecht unberücksichtigt lässt, liegt den Sachverhalten der angeführten Entscheidungen dennoch jeweils ein "ausdrückliches Kündigungsrecht" bei Änderung der Vertragspartner in Gestalt von Mieter bzw. Vermieter zu Grunde.

Zu der Tatsache, dass der Hotelbetrieb von der Pächterin offensichtlich nicht übernommen worden ist, ist auf § 17 GebG (s. o.) zu verweisen.

Zusammenfassend ist daher festzustellen:

Es liegt ein Vertrag von bestimmter Dauer vor, weil aus der gesamten Vertragsgestaltung hervorleuchtet, dass sich beide Vertragspartner für einen Zeitraum von mehr als 20 Jahren binden wollten. Beide Vertragspartner können die Rechte und Pflichten aus dem Vertrag unter bestimmten Bedingungen an Dritte weitergeben, allerdings nur unter Überbindung der eingegangenen Verpflichtungen. Die Weitergabe führt gerade nicht zu einer Auflösung des Bestandverhältnisses, sondern bleibt die vertragliche Bindung für die restliche Dauer – ohne dass es des Abschlusses eines neuen Pachtvertrages bedarf – bestehen. Punkt 15.2 des Vertrages bestimmt, dass selbst im Fall des Verkaufes der Liegenschaft die Rechte und Pflichten ohne Abänderungen zu übertragen sind (im Gegensatz zu VwGH 27. 1. 2000, 99/16/0017, bei dem ein Liegenschaftsverkauf die Verpächterin zur vorzeitigen

Auflösung des Bestandverhältnisses berechtigte). Die Rechtsposition der Pächterin wird zusätzlich auch noch durch ein Vorkaufsrecht abgesichert. Auch bei einer Weitergabe der Bestandrechte durch die Pächterin haftet diese weiterhin für alle Verpflichtungen aus dem Vertrag (Punkt 13.2).

Zum Argument der Bf, dass Vertragsübernahmen überwiegend als Neuabschluss von Verträgen eingestuft werden ist zu ergänzen, dass in der Judikatur danach differenziert wird, wie die Vertragsübernahme zustande kommt.

Vertragsübernahmen, die so zustande kommen, dass der ausscheidende, der neueintretende und der verbleibende Vertragspartner uno actu die Vertragsübernahme vereinbaren und darüber eine Urkunde errichten, sind gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. ua. VwGH 16. 10. 1989, 88/15/0086). Die entgeltliche Abtretung von Mietrechten durch einen Mieter an einen neuen Mieter mit vorweg erteilter Zustimmung des Vermieters erfüllt hingegen den Tatbestand des § 33 TP 21 GebG. Dass zivilrechtlich die Übertragung von Bestandrechten mit Wirkung für den Bestandgeber nur zusammen mit der Übertragung auch der Pflichten aus dem Bestandverhältnis erfolgen kann und damit der Fall einer Vertragsübernahme vorliegt, hindert diese Beurteilung nicht (vgl. VwGH 26. 11. 1982, 3243/80).

Hier liegt ein Fall der vorweg erteilten Zustimmung vor und kann die Rechtsstellung – bei Einhaltung bestimmter Bedingungen – ohne Mitwirkung des jeweils anderen Vertragspartners übertragen werden (anders als bei einem Präsentationsrecht, bei dem der Mietervertrag mit dem ersten Mieter durch Kontrahieren des Vermieters mit dem präsentierten Nachfolger aufgelöst wird, vgl. VwGH 17. 9. 1990, 90/15/0034).

Das hier eingeräumte Weitergaberecht an Konzerngesellschaften/nicht an Konkurrenten bewirkt eine Stärkung der Rechtsposition der Pächterin und führt nicht umgekehrt zu einer Ungewissheit hinsichtlich der Dauer.

Dass es nicht zur Übergabe des Bestandobjektes gekommen ist hat gemäß § 17 Abs. 4 GebG und § 17 Abs. 5 GebG keine Auswirkung auf das Entstehen der Gebührenschuld. Es liegt aber keine Ungewissheit über den Umfang der Abgabepflicht mehr vor, da es zu einer prozentuellen Pacht, abhängig von den Einnahmen der Pächterin nicht mehr kommen kann. Der Ausspruch der Vorläufigkeit gemäß § 200 Abs. 1 BAO hat daher zu entfallen.

Die Beschwerde war aus vorzitierten Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

Die Festsetzung der Gebühr mit Euro 1.221.668,16 bleibt daher unverändert aufrecht. Der angefochtene Bescheid wird jedoch gemäß § 279 Abs. 1 BAO dahingehend abgeändert, dass der Auspruch einer vorläufigen Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu entfallen hat.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof zulässig, weil eine Rechtsfrage von grundsätzlicher

Bedeutung entscheidungswesentlich war. Zur gebührenrechtlichen Beurteilung eines Weitergaberechtes gibt es nur 1 Erkenntnis des VwGH (27. 1. 2000, 99/16/0017).