

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, B und B in der Beschwerdesache XY, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 15.02.2017, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühren in der Sitzung am 28.01.2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid wird gemäß § 279 (1) BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 49.531.015,71 € mit **495.310,15 €** festgesetzt.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 (2) BAO endgültig.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 17.06.2011 schlossen die XY (Bf) als Mieterin mit Vermieterin als Vermieterin einen Mietvertrag über die vorläufig als Shop Top Nr 3 bezeichneten Räumlichkeiten und Flächen des Gebäudes Adresse ab.

Dieser lautet auszugsweise:

"...6. Mietdauer und vorzeitige Vertragsauflösung

6.1 Das Mietverhältnis beginnt am Übergabetermin (Datum des Übergabeprotokolls; "Mietbeginn"). Es wird auf die Dauer von elf Jahren, berechnet ab dem Monatsletzten des Monats in den der Mietbeginn fällt, befristet abgeschlossen und erlischt daher elf Jahre nach dem auf den Mietbeginn folgenden Monatsletzten, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung einer Vertragspartei bedarf. Der Übergang in ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer ist ausdrücklich ausgeschlossen. Ein solcher bedürfte einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung mittels einheitlicher Urkunde oder einer ausdrücklichen schriftlichen Erklärung des Vermieters, die durch sämtliche vertretungsbefugten Organe des Vermieters unterfertigt ist.

6.2 Das recht auf vorzeitige Auflösung des Mietvertrages aus wichtigem Grund wird dadurch nicht berührt. Ein wichtiger Grund, der den Vermieter zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses berechtigt, liegt insbesondere vor, wenn

6.2.1 der Mieter mit der Bezahlung des Mietzinses (oder Teilen desselben) oder anderen auf Grund dieses Mietvertrages geschuldeten Leistungen trotz schriftlicher Mahnung und Nachfristsetzung von mindestens 14 Tagen im Verzug bleibt, wobei eine unterlassende Bezahlung eines vom Vermieter geltend gemachten Erhöhungsbetrages gemäß Punkt 6.6 nicht zu dieser Rechtsfolge führt, sofern dieser Betrag noch strittig und nicht endgültig vom Schiedsgutachter festgelegt wurde;

6.2.2 über das Vermögen des Mieters ein Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt wird oder die Voraussetzungen für die Eröffnung eines solchen Verfahrens oder die Abweisung eines solchen Antrages mangels kostendeckenden Vermögens vorliegen;

6.2.3 der Mieter vom Mietgegenstand oder von allgemeinen Teilen des Gebäudes oder der Liegenschaften einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht,...

6.2.4 der Vermieter zu Zahlungen herangezogen wird, die vertragsgemäß vom Mieter zu tragen wären, und der Mieter dem Vermieter solche Zahlungen auf schriftliche Aufforderung hin nicht umgehend ersetzt.

6.2.5 der Mieter innerhalb von der in Punkt 4.4 genannten Frist für die Eröffnung des Geschäftsbetriebs und Ablauf einer vom Vermieter gesetzten Nachfrist nach dem Übergabetermin seine Ausbau- und Ausstattungsarbeiten im Mietgegenstand nicht abgeschlossen und an den Vermieter eine Fertigstellungsmeldung erstattet hat oder den Geschäftsbetrieb im Mietgegenstand aufgrund eigenen Verschuldens zum Eröffnungstermin nicht eröffnet hat oder die behördlichen Genehmigungen zur Führung des Betriebes des Mieters nicht bis zum Eröffnungszeitpunkt erteilt sind bzw. innerhalb von zwölf Monaten nachgereicht werden (siehe Punkt 4.4) oder in weiterer Folge widerrufen werden; der Mieter und der Vermieter vereinbaren, dass eine Nachfrist von 4 Wochen jedenfalls ausreichend und angemessen ist;

6.2.6 die Patronatserklärung nicht, nicht fristgerecht oder nicht ordnungsgemäß und durchsetzbar abgegeben und an den Vermieter übergeben wird, diese Patronatserklärung vorzeitig erlischt oder aus sonstigen Gründen nicht mehr durchsetzbar ist oder wird, der Patron seinen Verpflichtungen aus der Patronatserklärung nicht ordnungsgemäß nachkommt oder sonstige Umstände eintreten, die die Werthaltigkeit der Patronatserklärung beeinträchtigen (sofern die Patronatserklärung nicht unverzüglich durch eine werthaltige ersetzt wird);

6.2.7 der Mieter sonstige wesentliche Bestimmungen, insbesondere betreffend die Außenflächen (siehe Punkte 3.4 f; 88), die Ausbau- und Ausstattungsarbeiten des Mieters (siehe Punkt 4.), den Verwendungszweck (siehe Punkt 5.2), die Umsatzberechnung (siehe Punkt 9.), den Gebrauch, die Instandhaltung, Versicherung, Betriebspflicht (samt Öffnungspflicht und Beleuchtungspflicht) und Niveau (siehe Punkt 11.), die Veränderung

und Bauführung (siehe Punkt 13.), die Kautions (siehe Punkt 15.4), Untervermietung, Abtretung und Unternehmensveräußerung (siehe Punkt 16.), dieses Mietvertrages verletzt oder die Veräußerung des vom Mieter im Mietgegenstand betriebenen Unternehmens eintritt;

6.2.8 sonstige Gründe vorliegen, die die berechtigten Interessen des Vermieters beeinträchtigen. Als derartige Beeinträchtigung gelten jedenfalls alle Kündigungsgründe der §§ 30 MRG und 1118 ABGB.

6.2.9 Die im Mietvertrag angeführten Kündigungsgründe gelten ausdrücklich auch als Kündigungsgründe im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG (sofern anwendbar). Die Kündigungsgründe sind verschuldensunabhängig.

6.3 Im Falle einer vorzeitigen Auflösung gemäß Punkt 6.2 verpflichtet sich der Mieter für den Zeitraum ab Beendigung des Mietverhältnisses bis zu einer weiteren Inbestandgabe des Mietgegenstandes verschuldensunabhängig und unter Ausschluss eines richterlichen Mäßigungsrechtes den Mietzins in bisheriger Höhe, längstens jedoch bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin des Mieters (dh im Fall einer Befristung bis zum Ablauf derselben oder im Fall eines Kündigungsverzichtes bis zum Erreichen desselben), weiterhin zu bezahlen und dem Vermieter alle vermögensrechtlichen Nachteile zu ersetzen. Dessen ungeachtet hat der Mieter den Mietgegenstand umgehend zu räumen.

6.4 Der Mieter ist berechtigt, das Mietverhältnis vorzeitig aufzulösen, wenn der Mietgegenstand ohne Verschulden auf Seiten des Mieters oder seiner Späres zurechenbarer Personen länger als drei Monate zum bedungenen Gebrauch untauglich wird. Bloße Teilkündigung oder Teilauflösung durch den Mieter ist in jedem Fall, auch in Bezug auf Nebenräume und Nebenflächen ausgeschlossen.

6.5 Der Vermieter räumt dem Mieter die Option auf zweimalige Verlängerung des Mietvertrages um je weitere fünf Jahre ein. Der Mieter hat die Option bei sonstigem Verlust durch eingeschriebenen Brief spätestens 18 Monate vor Auslaufen des Mietvertrages auszuüben. Das Wesen des Mietverhältnisses als befristeter Vertrag wird dadurch nicht geändert. Das Mietverhältnis dauert daher bei einmaliger Ausübung der Option 16 Jahre, bei zweimaliger Ausübung 21 Jahre.

6.6 Bei Ausübung der zweiten Verlängerungsoption ist der Mindesthauptmietzins auf das zu Beginn des neuen (5-jährigen) Bestandzeitraumes marktübliche Niveau anzupassen. Alle übrigen Bestimmungen des Mietvertrages zum Mietzins gelten im Übrigen unverändert weiter (wie etwa die Wertsicherung des Mindesthauptmietzinses, der Umsatzhauptmietzins, die Verrechnung der Betriebskosten etc). Der neu berechnete Mindesthauptmietzins kann (auch bei Festlegung durch einen Schiedsgutachter oder allfälligen gerichtlichen Entscheidungen) keinesfalls unter den für den davor liegenden Zeitraum (samt weiterlaufender Wertsicherung) vereinbarten oder festgelegten Mindesthauptmietzins fallen.

Die Vertragsparteien haben im Fall der zweiten Optionsausübung über den neu berechneten

Mindesthauptmietzins das Einvernehmen herzustellen. ...

7. Mietzins

7.1 Der vereinbarte Mietzins setzt sich zusammen aus:

7.1.1 dem Umsatzhauptmietzins, mindestens jedoch dem Mindesthauptmietzins;

7.1.2 dem grundsätzlich der Nutzfläche entsprechenden Anteil an Betriebs- und Nebenkosten gemäß Punkt 8. dieses Mietvertrages sowie

7.1.3 der Umsatzsteuer in der im jeweiligen Zeitpunkt maßgeblichen gesetzlichen Höhe. Alle Angaben im Mietvertrag verstehen sich zuzüglich Umsatzsteuer, soweit im Einzelfall nicht ausdrücklich Abweichendes geregelt ist. Der Vermieter wird in die Umsatzsteuerpflicht optieren. Der Mieter nimmt dies ausdrücklich zur Kenntnis und stimmt der Verrechnung der Umsatzsteuer zu.

7.2 Die Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses beginnt grundsätzlich mit Übergabe des Mietgegenstandes. Der Mieter wird für einen Zeitraum von sechs Monaten nach dem Übergabetermin, hauptmietzinsfrei gestellt. Neben der Tatsache einer Mietzinsfreistellung wird diese Mietfreiheit auch als Gegenleistung für etwaige Beeinträchtigung durch stattfindende Bauarbeiten am bzw im Gebäude x gewährt. Betriebs- und Nebenkosten zuzüglich USt sind davon abweichend ab Übergabe zu tragen. Sollte die Verpflichtung zur Entrichtung des Mietzinses nicht an einem Monatsersten beginnen, gilt die Verrechnung für den konkreten Kalendermonat aliquot.

7.3 Der monatlich zu entrichtende Mindesthauptmietzins wird mit EUR 171.287,- vereinbart. Dieser monatliche Mindesthauptmietzins erhöht sich ab 1.12.2015 um EUR.8.334,- und ab 1.12.2018 um weitere EUR 8.334,-. Der Mindesthauptmietzins und die Erhöhungsbeträge des vorigen Satzes sind wertgesichert gemäß Punkt 10. Der Mindesthauptmietzins ist unabhängig vom tatsächlichen Umsatz des Mieters als jedenfalls mindestens zu entrichtender Hauptmietzins vereinbart.

7.4 Die Bemessungsgrundlage für den vereinbarten Umsatzhauptmietzins beträgt 5% des Umsatzes des Mieters. Die Berechnung des Umsatzhauptmietzinses erfolgt jeweils für das Kalenderjahr. ..."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Vertrag wurde dem Finanzamt A am 11. August 2011 zur Anzeige gebracht. Mit einem beiliegenden Schreiben wurde ersucht, den Bescheid über die (vorläufige) Festsetzung der Gebühr der steuerlichen Vertretung zuzusenden.

Der vorläufige Bescheid gem. § 200 (1) BAO vom 30.05.2012, womit das Finanzamt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 7.706.102,40 und einem dreifachen Jahresentgelt (unbestimmte Zeit = 36 Monate) eine Gebühr in Höhe von € 77,061,02 festsetzte, blieb unangefochten.

Mit endgültigem Bescheid gem. § 200 (2) BAO vom 15.02.2017 setzte das Finanzamt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 58.059.817,95 unter Annahme einer

bestimmten Vertragsdauer (höchstens der 18-fache Jahreswert) die Gebühr für einen Bestandvertrag (§33 TP 5 Abs.1 Z1 GebG) in Höhe von 580.598,18 € fest.

Dagegen wurde am 17.03.2017 mit der Begründung, es liege in gegenständlichem Fall ein schrankenloses Kündigungsrecht vor, welches zu einer unbestimmten Laufzeit des Vertrages führe, Beschwerde eingebracht.

Die Beschwerdeführerin (Bf) bringt vor, das Finanzamt verkenne, dass der Vermieterin gemäß Punkt 6.2 des Mietvertrages ein besonderes Kündigungsrecht eingeräumt worden sei. Insbesondere sei der VermieterIn in Punkt 6.2.8 das Recht eingeräumt worden, jederzeit nach allen Kündigungsgründen des § 30 MRG vorzeitig zu kündigen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrete in ständiger Rechtsprechung zu § 33 TP 5 GebG die Auffassung, dass ein Bestandsvertrag gebührenrechtlich dann als ein Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen sei, wenn sich aus seinem Inhalt ergebe, dass das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden könne oder diese Möglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt sei (unter Hinweis auf: Erkenntnis vom 29.6.1192, 91/15/0040, vgl auch die Erkenntnisse vom 3.12.1964, Slg. 3190/F, vom 11.6.1981, Slg. 5601/F, vom 6.3.1989, Zl. 88315/b037, vom 16.10.1989, Zl. 83/15/0040 und vom 17.9.1990, Zl. 90/15/0034).

Von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle, die es rechtfertigen würde, von einer Bindung auf bestimmte Zeit zu reden, könne dann nicht mehr gesprochen werden, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG angeführt seien (unter Hinweis auf: (Gaier, GebG⁵ § 33 TP 5, Rz 38; *Fellner*, Stempel und Rechtsgebühren¹⁰ § 33 TP 5, Rz 133).

Das Finanzamt verkenne weiters, dass die Mieterin nicht uneingeschränkt verpflichtet sei, im Falle der Beendigung des Mietvertrages gemäß Punkt 6.3 das Entgelt für den Mietvertrag während der gesamten vereinbarten Dauer des Mietverhältnisses zu bezahlen.

Die Mieterin sei gemäß Punkt 6.3 nur bis zu einer weiteren Inbestandgabe des Mietgegenstandes verpflichtet, den Mietzins weiterhin zu bezahlen. Da davon ausgegangen werden könne, dass ein Mietgegenstand dieser Güte und Lage längerfristig nicht unvermietet bleiben werde, was auch nicht im Interesse der Vermieterin sein werde, sei es höchst unwahrscheinlich, dass die Mieterin im Falle der Auflösung verpflichtet sei, den Mietzins bis zum Ablauf der Befristung weiterhin zu bezahlen. Auch habe die Mieterin die Möglichkeit, auf eine nachfolgende Inbestandgabe des Mietgegenstandes hinzuwirken, etwa durch die Präsentation eines geeigneten Nachmieters.

Aber selbst für den unwahrscheinlichen Fall, dass keine weitere Inbestandgabe des Mietgegenstandes erfolge, sei die Mieterin gemäß Punkt 6.3 des Mietvertrages längstens bis zum Ablauf der Befristung dazu verpflichtet, den Mietzins weiterhin zu bezahlen.

Somit erlösche im Falle einer Auflösung gemäß Punkt 6.2 des Mietvertrages innerhalb der Grundmietzeit die Zahlungsverpflichtung des Mieters spätestens nach 11 Jahren ab Vertragsbeginn.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im Falle einer einseitigen Beendigungsmöglichkeit eine bestimmte Dauer dann anzunehmen, wenn die Kündigung des nicht gebundenen Vermieters eine Zahlungspflicht für die gesamte vertraglich fixierte Dauer auslöse (unter Hinweis auf VwGH vom 16.10.2014, ZI. 2011/16/0169). Im gegenständlichen Fall bestehe grundsätzlich keine Verpflichtung des Mieters zur Weiterzahlung des Mietzinses für die gesamte vertragliche Dauer. Nur im unwahrscheinlichen Fall einer unterbleibenden neuerlichen Inbestandgabe des Mietobjektes und wenn die Vertragsauflösung nach der zweiten Optionsausübung (nach dem 16. Jahr) erfolge, habe der Mieter den Mietzins tatsächlich bis zum Ende der vom Finanzamt angenommenen 21-jährigen Vertragsdauer weiter zu bezahlen.

Des Weiteren sei nicht ersichtlich, warum die Kündigungsgründe des § 30 MRG - wie vom Finanzamt ausgeführt - im Hinblick auf die Nutzung des Pachtgegenstandes nur eingeschränkt zutreffen sollten. Nach Ansicht des VwGH und auch der Finanzverwaltung liege bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor (unter Hinweis auf VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034; bzw. GebR Rz 705). Dabei spiele die Nutzung des Bestandobjektes grundsätzlich keine Rolle.

Weiters habe auch die Mieterin gemäß Punkt 6.4 des Mietvertrages ein Kündigungsrecht, wenn der Mietgegenstand länger als drei Monate zum bedungenen Gebrauch untauglich werde.

Im gegenständlichen Fall liege somit ein schrankenloses Kündigungsrecht der Vermieterin vor, welches zu einer unbestimmten Laufzeit des Vertrages führe. Für die Vermieterin bestehe nämlich für das dem MRG unterstehende Mietverhältnis bei den Kündigungsmöglichkeiten damit die gleiche Rechtslage wie bei einem Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit. Werde ein Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, sei als Bemessungsgrundlage die 3-fache Bruttojahresmiete heranzuziehen.

Das Finanzamt hätte daher richtigerweise die Gebühr auf Basis einer Vertragsdauer von 3 Jahren berechnen müssen. Dies ergebe bei einer Bemessungsgrundlage von EUR 9.676.636,33 eine Gebühr in Höhe von EUR 96.766,36. Es werde der Antrag gestellt, die Gebühr in dieser Höhe neu festzusetzen.

Das Finanzamt erließ am 18. August 2017 eine Beschwerdevorentscheidung, worin es ausführte wie folgt:

"Zunächst erschließt sich aus der Vertragsgestaltung, dass beide Vertragspartner ein Interesse an einer langfristigen Vermietung hatten und sich demzufolge bei klarer Regelung von Rechten und Pflichten dauerhaft binden wollten. Zu diesem Zweck haben die Vertragspartner mit dem vorliegenden Vertragswerk die Einhaltung der Rahmenbedingungen und wirtschaftlichen Vorgaben für die Vermietung durch

detaillierte Regelungen umfassend abgesichert.

Nach der Judikatur des VwGH besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem zweiten 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).

Die Vereinbarung der (ausnahmsweise zur Anwendung gelangenden) Auflösungsgründe der § 1117 und § 1118 ABGB vermag die Bindung an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (vgl. VwGH vom 29.06.1992, 91/15/0040 und vom 24.03.1994, 93/16/0133).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

Der vorliegende Bestandvertrag berechtigt den Verpächter bei Vorliegen eines wichtigen Grundes des § 30 MRG das Bestandverhältnis vorzeitig zu beenden. Die vertragliche Einräumung der Kündigungsrechte lässt keinen anderen Schluss zu, dass die Kündigungsgründe des Absatzes 2 gemeint sind und diese damit zur Anwendung kommen sollen.

Ob die eingeräumten Kündigungsrechte gemäß § 30 Abs. 2 MRG so umfassend sind, dass keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit vorliegt und man daher von einer Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit auszugehen hat, ist von Fall zu Fall verschieden zu beantworten (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Im gegenständlichen Fall wird eine Geschäftsfläche für ein Kleidungsgeschäft verpachtet.

Betreffend die Kündigungsmöglichkeiten nach § 30 MRG gilt es bei der Beurteilung der Vertragsdauer zu bedenken, dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen, aber auch bei einer bloß sinngemäßen Auslegung ein Großteil der Kündigungsmöglichkeiten auf den vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete zwischen zwei Gesellschaften gar nicht anwendbar ist. Die der Vermieterin tatsächlich offenstehenden Kündigungsmöglichkeiten setzen im Wesentlichen ein vertragswidriges (Fehl)verhalten der Mieterin voraus und sind damit dem Einfluss der Vermieterin entzogen.

Es liegen daher keine Kündigungsgründe vor, die in der Sphäre der Bf. liegen.

Die Vermieterin kann den Vertrag während der bestimmten Laufzeit - selbst unter Bedachtnahme auf ihre im Vertrag angeführten Kündigungsmöglichkeiten im Sinne des § 30 MRG - somit keinesfalls jederzeit aus freien Stücken einseitig beenden, sodass gebührenrechtlich ein auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis vorliegt (vgl. UFS vom 16.3.2011, RV/3712-W/09, BFG vom 29.1.2015, RV/7102780/2012 und BFG vom 11.02.2016, RV/5100710/2015, vom 06.02.2017, RV/7105923/2015 vom 20.02.2017, RV/7100225/2012).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG 1957 zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. ua. VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Der gegenständliche Vertrag ist daher auf bestimmte Dauer abgeschlossen.

Der gegenständliche Vertrag wurde auf die Dauer von 11 Jahren zuzüglich zweimaliger Verlängerungsoption von je fünf Jahren abgeschlossen. Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind die wiederkehrenden Leistungen bei bestimmter Vertragsdauer höchstens mit dem 18-fachen des Jahreswertes zu bewerten.

Die Beschwerde ist daher, als unbegründet abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 04.09.2017 wurde Vorlageantrag eingebracht und auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Weiters wurden keine Anträge gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 4.12.2017 legte das Finanzamt gegenständliche Beschwerde an das BFG zur Entscheidung vor.

3. Verfahren vor dem BFG

3.1. Vorbereitender Schriftsatz

Am 20.01.2020 langte beim BFG im Hinblick auf die mündliche Verhandlung folgender vorbereitender Schriftsatz ein:

"...Der Mietvertrag vom 17.06.2011 (x) sieht in Punkt 6.5 (Seite 11) vor, dass die Vermieterin der Mieterin die "Option" auf zweimalige Vertragsverlängerung einräumt. In Punkt 6.6 wird der Vermieterin für den Fall der "Ausübung der zweiten Verlängerungsoption" durch die Mieterin ein Recht zur Anpassung des Mindesthauptidezinses eingeräumt, wobei die Vertragsparteien über diesen neuen Mindesthauptidezins das Einvernehmen herzustellen haben. Mangels Einvernehmen binnen einer Frist von vier Wochen ist eine Prozedur zur Einigung mittels Schiedsgutachter vorgesehen. Der Mindesthauptidezins stellt die Untergrenze des zu entrichtenden Hauptidezinses dar. Vorgesehen ist ebenfalls ein Umsatzhauptidezins iHv 5% der Umsätze der Mieterin - der Umsatzhauptidezins kann jedoch nie zu einer

Reduktion des Mindesthauptmietzinses führen. Daher ist vertraglich vorgesehen, dass der zusätzliche Umsatzhauptmietzins erst ab einem Umsatz der Mieterin von mehr als EUR 41.108.880,00 schlagend wird....

Rechtsnatur Option

Gemäß der ständigen Rechtsprechung sowohl des VwGH als auch des OGH ist eine Option ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis (dh ein zweiseitiges Rechtsgeschäft) in Geltung zu setzen. (Anm.: unter Hinweis auf VwGH 31.05.1995, 94/16/0237; zuletzt ebd. 28.03.2019, Ra 2019/07/0012; OGH 29.08.1994, 1 Ob 585/94).

"Im Optionsvertrag wird bereits Konsens über den Inhalt des künftigen Vertrages erzielt. (Anm.: unter Hinweis auf VwGH 24.06.2010, 2010/16/0053).

"Er gewährt ein Gestaltungsrecht. Die Ausübung begründet unmittelbar die vertraglichen Pflichten. Die Option muss die essentialia negotii des künftigen Vertrages enthalten. (Anm. unter Hinweis auf OGH 20.12.2012, 2 Ob 94/12f).

Notwendiger Mindestinhalt eines Bestandverhältnisses

Ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis im Sinne der soeben zitierten Judikatur kann ein Bestandverhältnis sein. Der Bestandvertrag ist gemäß § 1092 ABGB ein Konsensualvertrag, dessen Wirksamkeitsvoraussetzungen und notwendiger Mindestinhalt (essentialia negotii) gemäß § 1094 ABGB die Einigung über Sache und Preis sind. Der Vertrag kommt als Konsensualvertrag folglich mit Einigung über Bestandsache und Bestandzins als Preis der Gebrauchsüberlassung zustande (Anm. unter Hinweis auf Lovrek in Rummel/Lukas, ABGB⁴§ 1094 Rz 17).

Hieraus folgt, dass ein Bestandvertrag, genauso wenig wie eine "Verlängerung" eines solchen durch "Verlängerungsoption", nicht wirksam zustande kommen kann, bevor sich Parteien über Bestandsache und Bestandzins einig sind.

Mindesthauptmietzins als notwendiger Mindestinhalt

Im bisher abgelaufenen Beobachtungszeitraum bis inklusive 2019 haben die Umsätze der Beschwerdeführerin durchgehend nur einen Bruchteil der in den Mietverträgen angeführten Grenzen für das Schlagendwerden des Umsatzhauptmietzinses erreicht. ...

Unter Berücksichtigung einer realistischen Entwicklung der Wirtschaftslage ist ein Erreichen bzw Überschreiten der in den Mietverträgen angeführten Grenzen für das Schlagendwerden des Umsatzhauptmietzinses bei Betrachtung dieser Umsatzzahlen ausgesprochen unwahrscheinlich. Der tatsächlich relevante Hauptmietzins ist daher der Mindesthauptmietzins und nicht der Umsatzhauptmietzins. Der Mindesthauptmietzins ist als Preis der Gebrauchsüberlassung eine wesentliche Vertragsbestimmung und Teil des notwendigen Mindestinhaltes des jeweiligen Bestandvertrages.

Zum konkreten Vorliegen einer "Verlängerungsoption"

Zumal sich die Parteien im konkreten Fall (bezogen auf die jeweils zweite "Verlängerungsoption" in x und y, sowie auf die erste "Verlängerungsoption" in z) nicht im Vorfeld über ein *essentiale negotii*, nämlich den Mindesthauptidezins, geeinigt haben, liegt in diesen Fällen **kein** inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis vor, welches Gegenstand einer Option sein könnte.

Vielmehr handelt es sich im konkreten Fall (bezogen auf die jeweils zweite "Verlängerungsoption" in x und y, sowie auf die erste "Verlängerungsoption" in z) um eine bloße Absichtserklärung im Sinne eines langfristig geltenden Vertragsanbots. (unter Hinweis auf OGH 25.05.2000, 1 Ob 318/99t; Rs 0017078). Indem die Vermieterin jeweils den Mindesthauptidezins anpassen kann und darüber mit der Mieterin Einvernehmen herzustellen hat, legt die Vermieterin ein Anbot über den neuen Mindesthauptidezins - die Vermieterin bietet gleichsam an, den jeweiligen Vertrag unter der Prämisse einer neuerlichen **Einigung** über den Mindesthauptidezins um weitere fünf Jahre zu verlängern.

Vor der Einigung der Parteien (dh. vor der Annahme des Anbots durch die Mieterin) kann das Anbot der Vermieterin nicht wirksam werden, weil ein Anbot vor dessen Annahme keine zweiseitige Bindungswirkung entfaltet und keinen Vertrag begründet. (unter Hinweis auf Rummel in Rummel/Lukas, ABGB § 861 Rz 4).

Gebührenrechtliche Folgen

Da, wie soeben aufgezeigt, die Wirksamkeitsvoraussetzungen für eine Option nicht vorliegen, kann in der Folge in den verfahrensgegenständlichen Mietverträgen auch nicht von gebührenrechtlich unbeachtlichen Potestativbedingungen im Sinne des § 17 Abs. 4 GebG ausgegangen werden. Die Judikatur des VwGH zur gebührenrechtlichen Einordnung eines Optionsvertrages als unbeachtliche Potestativbedingung ist in den konkreten Fällen unanwendbar, da keine Optionsverträge vorliegen.

In den gegenständlichen Verfahren handelt es sich vielmehr um langfristig geltende Vertragsanbote. Da nicht die Abgabe eines Anbots, sondern erst dessen wirksame Annahme eine zweiseitige Bindungswirkung entfaltet, dh einen Vertrag begründet, und somit eine Rechtsgeschäftsgebühr auslösen kann, sind die Gebühren nach § 33 TP 5 GebG ohne Berücksichtigung des jeweils zweiten Verlängerungsanbots in x und y, sowie des ersten Verlängerungsanbots in z festzusetzen.

Aufrechterhaltung des bisherigen Vorbringens

Wir halten fest, dass das bisherige Vorbringen, insbesondere die Anträge in den Schriftsätzen vom 28. August 2018 und der Beschwerde vom 17. März 2017 auf vollinhaltliche Stattgebung der Berufungen, nunmehr Beschwerden, aufrechterhalten wird. Unbeschadet der obenstehenden Ausführungen wird unter Verweis auf die genannten Schriftsätze unverändert die Auffassung vertreten, dass der Vermieterin in den gegenständlichen Verträgen ein umfassendes Kündigungsrecht mit einer nicht nur geringen Wahrscheinlichkeit der Ausübung zukommt. Die verfahrensgegenständlichen Mietverträge sind daher als solche mit unbestimmter Dauer anzusehen."

In eventu stellt die Bf den Antrag, als Bemessungsgrundlage den 16-fachen Jahreswert anzusetzen.

Am 22.01.2020 wurden Nebenkostenabrechnungen an das BFG übermittelt.

3.2. Antrag auf Verbindung der Verfahren

In gleicher Sache sind zu RV/7101229/2012 und RV/7101230/2012 zwei weitere Verfahren anhängig, in welchen jeweils Anträge auf Abhaltung mündlicher Senatsverhandlungen gestellt worden sind. Die Berichterstatterin hat aus folgenden Gründen jeweils Anträge auf Abhaltung mündlicher Senatsverhandlungen und Verbindung der Fälle gestellt:

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies der Einzelrichter verlangt.

Gemäß § 272 Abs. 3 BAO ist ein solches Verlangen zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden.

Eine solche Verbindung setzt bei Bescheidbeschwerden voraus, dass die angefochtenen Bescheide dieselbe Partei betreffen (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 272, I. Zuständigkeit des Senates (§ 272 Abs 1) [Rz 1 – 6]).

Gemäß § 274 Abs. 2 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Senatsverhandlung statt zu finden, wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Hält der Einzelrichter oder der Berichterstatter eine mündliche Verhandlung für erforderlich, so hat sie stattzufinden (nach § 274 Abs 1 Z 2). Dies gilt unabhängig davon, ob die Entscheidung über die Beschwerde dem gesamten Senat oder dem Einzelrichter obliegt (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 274, IV. „Amtswegige“ mündliche Verhandlungen (§ 274 Abs 1 Z 2 und Abs 2) [Rz 13 – 15]).

In den gegenständlichen Fällen ist der Sachverhalt identisch, da der zentrale Vertragspunkt über die Dauer jeweils im Vertragspunkt 6. wortgleich geregelt ist.

Es handelt sich jeweils um die gleiche Beschwerdeführerin, bei zwei Verträgen sind auch die Vertragspartner ident und es ist jeweils die gleiche Rechtsfrage strittig.

Eine Verbindung der Fälle zur zu einem gemeinsamen Verfahren, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens erscheint daher geboten.

Am 28.01.2020 wurde die mündliche Senatsverhandlung abgehalten, welche folgendes Ergebnis gebracht hat:

"...Die Berichterstatterin trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt unter Hinweis auf die Vorbereitungsvorhalte des BFG vom 19.6.2018 und die Stellungnahme der Bf. vom 28.8.2018, sowie den ergänzenden Schriftsatz der Bf. vom 20.01.2020, welcher dem FA zur Kenntnis

gebracht wurde. Dazu werden der PV und dem FA von der RichterIn die Beilage .1 zur Niederschrift, in der der Sachverhalt dargestellt wird, ausgehändigt.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklären die Parteien:

PV: Es gibt keine weiteren Ergänzungen.

FA: Es gibt ebenfalls keine Ergänzungen.

Auf die Frage der Vorsitzenden, weshalb es bei den Betriebskostenabrechnungen, die mit Mail vom 22.1.2020 und 27.1.2020 vorgelegt wurden, teilweise zu negativen Beträgen kam, erklärt der PV:

Augenscheinlich sind die Akontozahlungen in diesen Abrechnungen nicht genannt. Diese sind entsprechend den im Vertrag genannten Parametern zu berücksichtigen und miteinzubeziehen.

Auf Frage der Vorsitzenden, ob es dazu noch Fragen des FA gibt, erklärt der Vertreter des FA, nein.

Dem FA werden die Kopien der übermittelten Abrechnungen ausgehändigt.

Weiters wird dem FA ein Ausdruck der E-Mail vom 28.1.2020 überreicht, in dem die finale Quadratmeteranzahl für x und z genannt werden.

PV: Die im Verfahren betreffend x genannten Nebenkosten umfassen auch die Betriebskosten der z.

Zur rechtlichen Beurteilung führt der PV aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Zum Thema unbestimmte Dauer: Bei Gesamtbetrachtung aller Kündigungsgründe unter Berücksichtigung der jüngsten Judikatur des VwGH gehen wir nicht von einer allgemein äußerst geringen Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung der abgeschlossenen Mietverträge aus. Eine ex ante Beurteilung aller realistischen Lebenssachverhalte kann vernünftigerweise nicht vorgenommen werden, daraus folgt, dass das Kündigungsrecht der Vermieterin durchaus umfassend ist und die gegenständlichen Verträge als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, anzusehen und entsprechend zu vergütet sind.

In eventu verweisen wir auf unser weiteres Vorbringen betreffend die zweite Verlängerungsoption in x und y und die erste und die zweite Verlängerungsoption in z.

Diesbezüglich möchten wir auf die Rechtsnatur der Option eingehen und vorbringen, dass es gem. der ständigen Rechtsprechung des OGH bei einer Option keiner neuen Willenseinigung beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung bedarf.

Dies liegt in den gegenständlichen Fällen nicht vor, da die Parteien ein neuerliches Einvernehmen über den Mindesthauptmietzins herzustellen haben.

In diesem Sinne liegt keine "Option" vor, mit der ein vorausbestimmtes Schuldverhältnis durch eine einseitige Erklärung und Geltung gesetzt werden könnte.

Deswegen liegt auch gebührenrechtlich keine unbeachtliche Potestativbedingung im Sinne des § 17 Abs. 4 GebG vor. In der Folge ist die Judikatur zur Einordnung eines Optionsvertrages nicht anwendbar.

Bei den genannten "Optionen" handelt es sich um langfristig geltende Vertragsangebote. Erst bei der Annahme kann eine zweiseitige Bindungswirkung entfalten und eine hier gegenständliche Rechtsgeschäftsgebühr auslösen.

Dazu erwidert das FA Folgendes: Wir verweisen auf die bisherigen Ausführungen und auf die einschlägige Rechtsprechung, insbesondere zum Thema Option auf das Erkenntnis des BFG vom 24.7.2017, RV/3100167/2017, sowie auf das darin genannte Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2010, 2010/16/0053.

PV: Das Erkenntnis ist bekannt und es wird noch festgehalten, dass das Erkenntnis nicht darauf eingeht, dass nicht nur die Option nicht ausgeübt wurde, sondern in den gegenständlichen Verfahren den "Optionen" keine vorausbestimmten Schuldverhältnisse vorliegen, da ein wesentlicher Vertragsbestandteil, nämlich die Einigung über den Pachtzins fehlt und dieses Erkenntnis daher auf den konkreten Fall nicht anwendbar ist.

FA: Das Finanzamt ersucht abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

PV beantragt, das BFG möge den Beschwerden stattgeben und die Gebühr mit einer Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des Dreifachjahreswertes festsetzen und in eventu das BFG möge die Gebühren unter Berücksichtigung des 16fachen Jahreswertes in den Verfahren x und y und unter Berücksichtigung des 11fachen Jahreswertes in z festsetzen.

Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge mehr offen sind...."

Die Vorsitzende verkündet das Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen:

"Der Senat hat entschieden, dass die Beschwerden dem Grunde nach abgewiesen werden.

Die Vorsitzende verkündet, dass über die maßgebenden Sach- und Rechtsfragen abgestimmt wurde und sodann einstimmig beschlossen wurde, dass die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe erst anlässlich der schriftlichen Ausfertigungen ohne neuerliche Beschlussfassung des Senates zu erfolgen hat.

Die Bescheide werden insofern abgeändert, als eine endgültige Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr ausgehend vom 18fachen Jahreswert unter Zugrundelegung der vorgelegten Unterlagen und unter Berücksichtigung der vertraglichen Betriebs- und Nebenkostenakonti, erfolgt."

3.3. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes des Finanzamtes A, Steuernummer, den vorbereitenden Schriftsatz vom 20.01.2020, die Vorlage der Betriebs- und Nebenkosten vom 22.01.2020, sowie die Abhaltung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 28. Jänner 2020.

Zu dem bei der mündlichen Verhandlung vorgetragene Sachverhalt erklärten beide Parteien ausdrücklich, dass es dazu keine Ergänzungen gibt. Bei der rechtlichen Beurteilung wird daher vom vorgetragenen Sachverhalt samt den bei der mündlichen Verhandlung getätigten Ergänzungen hinsichtlich der Nebenkosten ausgegangen.

3.4. Rechtslage und Erwägungen

a) gesetzliche Bestimmungen

§ 33 TP 5 Gebührengesetz 1957 (GebG) idF vor BGBl. I 2017/147 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 Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

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

§ 26 GebG lautet:

"Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist."

§ 30 MRG (MRG) bestimmt Folgendes:

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

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

1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;

2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;

3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;

4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht

weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;

5. die vermieteten Wohnräume nach dem Tod des bisherigen Mieters nicht mehr einem dringenden Wohnbedürfnis eintrittsberechtigter Personen (§ 14 Abs. 3) dienen;

6. die vermietete Wohnung nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) regelmäßig verwendet wird, es sei denn, daß der Mieter zu Kur- oder Unterrichtszwecken oder aus beruflichen Gründen abwesend ist;

7. die vermieteten Räumlichkeiten nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung regelmäßig verwendet werden, es sei denn, daß der Mieter nur vorübergehend wegen Urlaubs, Krankheit oder Kuraufenthalts abwesend ist;

8. der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des 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.

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

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 Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der 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 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, BGBl 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).

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).

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

Der gegenständliche Mietvertrag wurde ausdrücklich auf eine Dauer von elf Jahren vereinbart und ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer *ausdrücklich ausgeschlossen*. In Punkt 6.5. räumte der Vermieter dem Mieter eine Option auf zweimalige Verlängerung um je weitere fünf Jahre ein. Der Vermieter behielt sich das Recht auf vorzeitige Auflösung des Mietvertrages wegen Nichtzahlung des Mietzinses, Insolvenz des Mieters, nachteiligem Gebrauch des Mietgegenstandes und Verletzung wesentlicher Vertragsbestimmungen vor und ließ die im Mietvertrag angeführten Kündigungsgründe auch als Kündigungsgründe iSd § 30 Abs. 2 Z 13 MRG gelten.

Das Bundesfinanzgericht hat sich erst jüngst mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages ergibt, dass von den in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen können. Verträge, bei denen nur einzelne der in § 30 Abs. 2 MRG aufgezählten Kündigungsgründe verbleiben, wurden als Bestandverträge auf bestimmte Zeit beurteilt. Siehe hie zu 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, BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016, BFG 12.04.2018, RV/7100526/2018, BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016, BFG 23.01.2019,

RV/7104470/2016, BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017 in BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017.

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016 bzw. BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017 eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof jeweils zurückgewiesen (siehe VwGH 12.09.2017, Ra 2017/16/0111 und VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 04.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen die Entscheidung BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016 eingebrachten Beschwerde abgelehnt (vgl. VfGH 26.6.2018, E 1739/2017 und E 1740/2017).

Zu § 30 MRG ist zu sagen, dass sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen beziehen und daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht kommen.

Die Kündigungsgründe der Z 2, 10, 11, und 12 des § 30 Abs. 2 MRG scheiden hier aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Bf besteht, der Mietgegenstand (Geschäftslokal) nicht zur Unterbringung von Arbeitern, ... benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört, kein Untermietverhältnis begründet wurde.

Damit verbleiben nur mehr die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z. 1, 3, 4, 7, 9, 13, 14 und 15.

Die als "*besondere*" Kündigungsgründe im Punkt 6. des Mietvertrages vom 12.10.2011 festgelegten Kündigungsgründe ergeben sich ebenso wie die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4, und 7 aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte von der Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss der Bf entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

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

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 Z 14 MRG würde voraussetzen, dass eine ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses aus den (erhöhten) Hauptmietzinsen nicht auf Dauer sichergestellt werden kann und dass eine baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt wird. Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass diese Voraussetzungen hier im Vertragszeitraum zutreffen werden.

Auch die Verwirklichung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs 2 Z 15 MRG erscheint äußerst unwahrscheinlich, setzt dieser doch eine Abtragung oder einen Umbau des Miethauses im öffentlichen Interesse voraus.

Nach dem Gesamtbild ist im gegenständlichen Fall gerade kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden und sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist. Auf Grund der vertraglichen Bindung der Vertragsparteien für einen Zeitraum von 11 Jahren mit zweimaliger Verlängerungsoption um je 5 Jahre, wurde daher vom Finanzamt zu Recht für die Gebührenbemessung der 18-fache Jahreswert herangezogen.

Die Bf wendet ein, im Optionsvertrag werde bereits Konsens über den Inhalt des künftigen Vertrages erzielt und müsse dieser die essentialia negotii des künftigen Vertrages enthalten. Daraus folge, dass der Bestandvertrag als Konsensualvertrag mit Einigung über Bestandsache und Bestandzins zustande komme. Da sich die Parteien im Hinblick auf die "zweite Verlängerungsoption" nicht im Vorfeld über die essentialia negotii, nämlich den Mindesthauptidezins, geeinigt hätten, liege in diesen Fällen kein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis vor, welches Gegenstand einer Option sein könne. Vielmehr handle es sich um eine bloße Absichtserklärung im Sinne eines langfristigen Vertragsanbotes. Die Vermieterin biete gleichsam an, den jeweiligen Vertrag unter der Prämisse einer neuerlichen Einigung über den Mindesthauptidezins um weitere fünf Jahre zu verlängern.

Der VwGH hat zB in seinem Erkenntnis vom 31.5.1995, 94/16/0237, festgestellt, eine Option ist ein Vertrag, durch den einem Vertragsteil das Recht eingeräumt wird, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen (Koziol-Welser, Grundriß I9, 118). Dies habe nicht nur für die Begründung eines Vertragsverhältnisses, sondern in gleicher Weise auch für die Verlängerung eines ursprünglich zeitlich befristeten Vertrages zu gelten. Es spreche nämlich nichts dagegen, einer der Vertragsparteien das einseitig ausüb bare Gestaltungsrecht zur Vertragsverlängerung einzuräumen. Einer "neuerlichen Willenseinigung" beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung bedürfe es im Optionsfall nicht und bewirke eine optionsweise herbeigeführte Vertragsverlängerung auch nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern eben nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Zu Fällen von Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass dies im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung bedeute, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängere und dass eine solche Bedingung nach §26 GebG zu behandeln sei.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt also regelmäßig auf die "neuerliche Willenseinigung" ab. Im Erkenntnis vom 31.5.1995, 94/16/0237, heißt es: "...Der Mieterin wird das Recht eingeräumt, das Mietverhältnis zu gleichen Bedingungen um weitere fünf Jahre zu

verlängern; will sie von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, so hat sie dies den Vermietern mittels eingeschriebenen Briefes, zur Post gegeben spätestens am 28.2.1997, zu erklären. Das Mietverhältnis endet diesfalls durch Zeitablauf am 31.8.2002, ohne dass es einer Kündigung bedarf..."

Im Falle des Erkenntnisses vom 17.2.1994, 93/16/0135, heißt es: "...Das Vertragsverhältnis beginnt am 1.4.1989 und wird auf die Dauer von 1 Jahr abgeschlossen. Wird das Pachtverhältnis nach Ablauf dieser Frist fortgesetzt, so verlängert es sich jeweils um ein weiteres Jahr. Es kann dann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zum Ende des Geschäftsjahres (31.3.) aufgekündigt werden...."

Während es im letzteren Fall (93/16/0135) einer neuerlichen Willenseinigung beider Parteien bedurft hätte, das Pachtverhältnis über ein Jahr hinaus fortzusetzen (VwGH s.o.), hatte im ersten Fall (94/16/0237) die Mieterin das alleinige Recht durch einseitige Willenserklärung eine Vertragsverlängerung herbeizuführen.

Ebenso verhält es sich in vorliegendem Fall, wo die Bf das Recht hat, durch einseitige Erklärung den Mietvertrag für weitere fünf Jahre in Geltung zu setzten.

Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, schreiben zu §15, k) Abhängigkeit der Wirkungen eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder der Genehmigung durch einen der Beteiligten (§17 Abs.4), ee), dass der VwGH bisher nur solche Fälle zu beurteilen gehabt habe, bei denen in einem auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag zusätzlich einer Partei das Gestaltungsrecht eingeräumt worden sei, das Vertragsverhältnis durch einseitige Gestaltungserklärung (bzw Unterlassung einer Kündigung) zu verlängern. Dies hindere nach Ansicht des VwGH den Anfall einer Gebührenpflicht nicht, weil darin eine gem § 17 Abs 4 GebG gebührenrechtlich irrelevante Bedingung liege (1454/49; 37/67 = ÖStZB 1967, 123). Als befristet bindende Vertragsangebote, die keinerlei Gebühr unterliegen, könnten Optionen nur dann angesehen werden, wenn Gegenstand der Gestaltungserklärung nicht die zeitliche Erstreckung der Wirkungen eines bereits abgeschlossenen Vertrages sei, sondern wenn durch die Abgabe der Gestaltungserklärung erst ein neues vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt werde (1454/49).

Für die Bewertung von Leistungen und Lasten, somit für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Rechtsgebühr, wird in § 26 GebG die Unbeachtlichkeit einer Bedingung bestimmt.

Der VwGH hat bereits im Erkenntnis vom 20. April 1967, 37/67 betont, dass dem Gebührengesetz eine Unterscheidung zwischen einem bedingten und einem unvollständigen Rechtsgeschäft nicht bekannt ist, und dass in der Einräumung einer Option (Potestativbedingung) ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen ist. In den Erkenntnissen vom 1. September 1994, 93/16/0159 und vom 31. Mai 1995 94/16/0237, die in Fällen der Verlängerungsoption ergangen sind, hat der VwGH ausdrücklich klargestellt, dass das Wesen der

Option (= Gestaltungsrecht, wodurch einem Partner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen) auch für die Verlängerungsoption gilt.

Eine Verlängerungsoption basiert auf einem bereits vorher abgeschlossenen Rechtsgeschäft. Das Gebührengesetz möchte Rechtsgeschäfte besteuern und ein solches liegt in Gestalt einer Option schon vor.

Eine durch Ausübung einer Option eingeräumte Vertragsverlängerung bewirkt nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer.

Im Falle einer Option bedarf es keiner neuerlichen Willenseinigung beider Vertragsparteien, sondern lediglich der einseitige Willenskundgebung der optionsberechtigten Partei, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen.

Der Gesetzgeber zeigt in Gestalt des § 17 Abs. 4 GebG, dass er jene Bedingung, die in der Genehmigung durch einen der Vertragsteile gelegen ist, als dem Eintritt der Gebührenpflicht nicht entgegenstehend behandeln will.

Aufgrund dieses eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes ist daher die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG auf Optionen anzuwenden.

Zum o.a. Argument, da sich die Parteien im Hinblick auf die "zweite Verlängerungsoption" nicht im Vorfeld über die essentialia negotii, nämlich den Mindesthauptmietzins, geeinigt hätten, liege in diesen Fällen kein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis vor, ist folgendes zu sagen:

Im § 1090 ABGB wird der Bestandvertrag als Vertrag bestimmt, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Er wird auf Grund des § 1094 ABGB mit der Willenseinigung der Vertragspartner perfekt: Er ist also kein Real-, sondern ein Konsensualvertrag (VwGH vom 7. Dezember 1976, 2359/76).

Der Bestandvertrag ist somit ein Konsensualvertrag, der mit der Einigung über Bestandsache und Bestandzins als Preis der Gebrauchsüberlassung zu Stande kommt, sofern nicht ein Vertragspunkt ausdrücklich vorbehalten wurde (OGH vom 14. September 1999, 4 Ob 238/99z, EvBI 2000/42).

Ein Bestandvertrag kommt somit als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zu Stande, dass ein **bestimmter (bestimmbarer)** Bestandgegenstand gegen einen **bestimmten (bestimmbaren)** Bestandzins auf eine **bestimmte (bestimmbare)** Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung jedoch auch mit unbestimmtem Endtermin erfolgen kann (VwGH vom 2. April 1990, 89/15/0147, und vom 28. Februar 2007, 2005/16/0142).

Der Mietvertrag ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem ein Vertragspartner seine Leistung als Gegenleistung für die Hauptleistungspflicht des Anderen zu erbringen hat;

Pflicht und Gegenpflicht stehen also im Austauschverhältnis (VwGH vom 13. Mai 2004, 2004/16/0032).

Ein gültiger Bestandvertrag setzt also nach den Vorschriften der §§ 1090 ff ABGB, gleichgültig, ob dieser für eine bestimmte Zeit oder auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, die Vereinbarung eines **bestimmten** oder zumindest **bestimmbaren Preises** bzw Zinses voraus. Ein Mietvertrag kommt als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zu Stande, dass ein bestimmter (bestimmbarer) Mietgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbaren) Mietzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung jedoch auch mit unbestimmtem Endtermin erfolgen kann (OGH vom 1. Oktober 1985, 5 Ob 66/85, NZ 1986, 207; VwGH vom 2. April 1990, 89/15/0147) (vgl. dazu Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, OnlineKommentar, Tz 5 zu § 33 TP 5 GebG).

In vorliegendem Fall haben die Vertragsparteien in Punkt 6. des Vertrages ausdrücklich festgelegt, wie der Bestandzins zu ermitteln ist. Für den Fall, dass die Vertragsparteien keine Einigung über das marktübliche Niveau des Mindesthauptmietzins erzielen ist ein Schiedsgutachter zu bestellen. Selbst dieser Schiedsgutachter ist bereits in Punkt 6. Der Verträge bestimmt und haben sich die Vertragsparteien darüber geeinigt. Selbst für den Fall, dass die als Schiedsgutachter genannte Immobilienmakler GmbH zum entsprechenden Zeitpunkt nicht mehr existieren sollte, ist die weitere Vorgehensweise im Vertrag genau geregelt.

Das Kriterium eines "*bestimmbaren*" Preises ist somit gegeben.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Bemessung der Gebühr auch der Wert der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu Recht miteinbezogen wurde.

Die Bf hat im Verfahren glaubwürdig dargelegt, sowie durch Vorlage der Umsatzaufstellungen für die Jahre 2016-2019 belegt, dass die Grenzen für das Schlagendwerden des Umsatzhauptmietzins weder erreicht wurden noch werden, insbesondere als der vertragliche Mindesthauptmietzins bereits relativ hoch angesetzt wurde und somit allein dieser maßgeblich für die Berechnung ist.

Bisher waren beim endgültigen Bescheid nicht nur die Betriebskosten der x, sondern auch die der z miterfasst, was zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage führt.

Die Bemessungsgrundlage errechnet sich daher wie folgt:

Mindesthauptmietzins gestaffelt für 18 Jahre inkl. USt	47.857.867,20
Versicherung	130.043,88
Betriebs- und Nebenkosten; Heizung, Kühlung und Lüftung, Akonto für 18 Jahre inkl. USt	1.727.529,12

Betriebskostenabrechnung durchschnittlich hochgerechnet für 18 Jahre	-184.424,49
gesamt	49.531.015,71
gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 1 % von 49.531.015,71 € = 495.310,15 €	

Bisher waren festgesetzt 580.598,18 €.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

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

Im gegenständlichen Fall ist die ordentliche Revision nicht zulässig, weil durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, dass die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nicht entgegen steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. ua. VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 04.12.2019, Ro 2018/16/0004). Die Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der hier im konkreten Einzelfall vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe ist eine Tatfrage.

Wien, am 13. Februar 2020