

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache XY, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 09.01.2012, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühren in der Sitzung am 28.01.2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und 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 10.295.223,00 € mit **102.952,23 €** festgesetzt.

Bisher waren festgesetzt 93.039,84 €. Das ergibt eine Nachforderung in Höhe von **9.912,39 €**.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Passus "Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig" hat zu entfallen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 4. November 2011 schlossen die X als Vermieterin und die XY als Mieterin eine Zusatzvereinbarung zu dem am 17. Juni 2011 abgeschlossenen Mietvertrag. Gegenstand der Zusatzvereinbarung sind die mit der vorläufigen Bezeichnung Shop Top Nr. 4 versehene Räumlichkeiten des Gebäudes Adresse.

Die Zusatzvereinbarung lautet auszugsweise:

„6. Mietdauer

6.1 Da es bei diesem Vertrag um eine Zusatzvereinbarung zu dem Mietvertrag I handelt vereinbaren die Vertragsparteien, dass diese beiden Verträge, sofern nicht Abweichendes festgehalten ist, die gleiche Laufzeit haben sollen.

6.2 Das Mietverhältnis wird daher, wie auch im Mietvertrag I festgehalten, auf die Dauer von elf Jahren, berechnet ab dem Monatsletzten des Monats, in den der Mietbeginn des Mietvertrages I 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 solches bedürfte einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung mittels einheitlicher Urkunde oder einer ausdrücklichen schriftlichen Erklärung des Vermieters, die durch sämtliche vertretungsbefugte Organe des Vermieters unterfertigt ist.

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

6.3.1 der Mieter mit der Bezahlung des Mietzinses (oder Teilen desselben) oder anderen auf Grund des Mietvertrages I oder der Zusatzvereinbarung 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 des Mietvertrages I nicht zu dieser Rechtsfolge führt, sofern dieser Betrag noch strittig und nicht endgültig vom Schiedsgutachter festgelegt wurde;

6.3.2 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;

6.3.3 der Mieter vom Mietgegenstand oder von allgemeinen Teilen des Gebäudes oder der Liegenschaften einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, den Mietgegenstand oder allgemeine Teile des Gebäudes oder der Liegenschaften vertrags-, widmungswidrig oder unter Erhöhung von Gefahren benützt, ohne Zustimmung des Vermieters bauliche oder nicht genehmigte sonstige Veränderungen am Mietgegenstand vornimmt, oder ohne behördliche Bewilligungen gefährliche Stoffe lagert bzw gefährliche Tätigkeiten ausübt oder erhöhte Risiken für den Mietgegenstand nicht ausreichend versichert;

6.3.4 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;

6.3.5 der Mieter innerhalb von der in Punkt 4.4 des Mietvertrages I 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 des Mietvertrages I) oder in weiterer Folge widerrufen werden; der Mieter und der Vermieter vereinbaren, dass eine Nachfrist von 4 Wochen jedenfalls ausreichend und angemessen ist;

6.3.6 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);

6.3.7 der Mieter sonstige wesentliche Bestimmungen, insbesondere betreffend die Außenflächen (siehe Punkte 3.4 f; 8.8 des Mietvertrages I), die Ausbau- und Arbeitsarbeiten des Mieters (siehe Punkt 4. des Mietvertrages I), den Verwendungszweck (siehe Punkt 5.2 der Zusatzvereinbarung), die Umsatzberechnung (siehe Punkt 9. des Mietvertrages I), den Gebrauch, die Instandhaltung, Versicherung, Betriebspflicht (samt Öffnungspflicht und Beleuchtungspflicht) und Niveau (siehe Punkt II. des Mietvertrages I sowie Punkt 13.3 der Zusatzvereinbarung), die Veränderung und Bauführung (siehe Punkt 13. des Mietvertrages I), die Kautions (siehe Punkt 9. Der Zusatzvereinbarung), Untervermietung, Abtretung und Unternehmensveräußerung (siehe Punkt 10. der Zusatzvereinbarung), des Mietvertrages I oder der Zusatzvereinbarung verletzt oder die Veräußerung des vom Mieter im Mietgegenstand betriebenen Unternehmens eintritt.

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

6.3.9 Die im Mietvertrag I angeführten Kündigungsgründe gelten ausdrücklich auch als Kündigungsgründe iSd § 30 Abs 2 Z 13 MRG (sofern anwendbar). Die Kündigungsgründe sind verschuldensunabhängig.

6.4 Klarstellend wird festgehalten, dass die Verlängerungsoptionen nur gemeinsam für sämtliche Flächen und Räumlichkeiten gemäß Mietvertrag I und Zusatzvereinbarung zusammen, wie aus Anlage ./6.4 ersichtlich, ausgeübt werden können.

6.5 Für die Flächen und Räumlichkeiten gemäß dieser Zusatzvereinbarung kommt es bei Ausübung jeder der beiden Verlängerungsoptionen zu einer Anpassung des Mindesthauptidezinses auf das marktübliche Niveau. Der Schiedsgutachter hat sein Schiedsgutachten unter der Annahme zu erstellen, dass die Flächen des EG mit den Flächen des Intermediate Levels verbunden sind und die Flächen des Intermediate Levels von den Flächen gemäß Mietvertrag I räumlich getrennt sind. Klarstellend wird festgehalten, dass sämtliche sonstige Bestimmungen des Mietvertrages I in Zusammenhang mit den Verlängerungsoptionen sinngemäß zur Anwendung kommen.

7. Mietzins

7.1 Der monatlich zu entrichtende Mindesthauptmietzins wird mit EUR 35.000,- exkl. Betriebs und Nebenkosten sowie USt vereinbart. Die Verpflichtung zur Bezahlung des Mietzinses beginnt mit Übergabe (bei unterschiedlichen Übergabeterminen für EG und Intermediate Level wird der betroffene Mietzinsteil fällig). Auf das EG entfallen EUR 23.685 und auf das Intermediate Level EUR 11.315. Eine mietzinsfreie Zeit wird nicht gewährt. Dieser monatliche Mindesthauptmietzins erhöht sich ab 1.12.2015 um EUR 2.500,- und ab 1.12.2018 um weitere EUR 2.500,- Der Mindesthauptmietzins und die Erhöhungsbeträge des vorigen Satzes sind wertgesichert gemäß Punkt 8. Der Mindesthauptmietzins ist unabhängig vom tatsächlichen Umsatz des Mieters als jedenfalls mindestens zu entrichtender Hauptmietzins vereinbart.

7.2 Die Bemessungsgrundlage für den vereinbarten Umsatzhauptmietzins beträgt für den Fall, dass die entsprechenden Flächen und Räumlichkeiten für den Betrieb eines „XY“ Flagship Stores verwendet werden, 5 % des Umsatzes des Mieters, andernfalls 6 % des Umsatzes.

7.3 Der Umsatzhauptmietzins wird daher für die als „XY“ Flagship-Store verwendeten Flächen und Räumlichkeiten (d.h. jedenfalls die Flächen und Räumlichkeiten gemäß Mietvertrag I und die Flächen des Intermediate Levels gemäß dieser Zusatzvereinbarung) separat berechnet. Unter der Annahme, dass daher die Flächen und Räumlichkeiten des Intermediate Levels (jedoch nicht des EG) als „XY“ Flagship-Store verwendet werden, wird der Umsatzmietzins betreffend die „XY“ Flächen aktuell ab einem Umsatz von mehr als EUR 43.824.480 schlagend.“

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Der Vertrag wurde dem Finanzamt A am 15. November 2011 zur Anzeige gebracht. Mit einem beiliegenden Schreiben wurde ersucht, den Bescheid über die (vorläufige) Festsetzung der Gebühr der steuerlichen Vertretung zuzusenden. Der vorläufige Mietzins wurde insgesamt in Höhe von € 43.074,-- (zusammengesetzt aus: Mindesthauptmietzinses € 35.000,-, Betriebs- und Nebenkosten mit € 447,5, Kosten für Heizung, Kühlung und Lüftung mit € 447,5 und Umsatzsteuer in Höhe von € 7.179,--) angegeben. Hingewiesen wurde in dem Schreiben auch auf die Dauer des Mietverhältnisses von 11 Jahren und die optionalen Verlängerungsmöglichkeiten.

Am 9. Jänner 2012 erließ das Finanzamt A einen vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Darin setzte das Finanzamt die Gebühr für diese Zusatzvereinbarung vom 4. November 2011 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG in Höhe von € 93.039,84 fest.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

„... Vertragsdauer: 11 Jahre mit einer Option auf zweimalige Verlängerung um jeweils fünf Jahre. Eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung stellt die Beifügung einer Bedingung dar, bei deren Eintritt (Ausübung der Option) sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert. Eine solche Bedingung hat nach § 17 Abs. 4 GebG auf das Entstehen der Gebührenschuld keinen Einfluß. Die Gebühr ist von dem Entgelt zu entrichten, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und der vom Optionsrecht

umfassten Verlängerungszeiten entfällt. Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr ist der 18-fache Jahreswert gem. § 15 Abs. 1 BewG 1955.

Der endgültige Bescheid ergeht nach Feststehen des tatsächlichen Umfanges der Abgabepflicht.“

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt:

„... Das Finanzamt hat jedoch übersehen, dass der Vermieterin in der Zusatzvereinbarung vom 4.11.2011 (wie auch im Grundvertrag) ein besonderes Kündigungsrecht eingeräumt wurde. In Punkt 6.3. des Mietvertrages wurde der Vermieterin das Recht eingeräumt, trotz der fixen Laufzeit von 11 Jahren jederzeit nach allen Kündigungsgründen des § 30 MRG vorzeitig zu kündigen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu § 33 TP 5 GebG die Auffassung, dass ein Bestandvertrag gebührenrechtlich dann als ein Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen ist, wenn sich aus seinem Inhalt ergibt, dass das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (Erkenntnis vom 29.6.1992, 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. 88/15/0037, vom 16.10.1989, Zl. 88/15/0040 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, kann dann nicht mehr gesprochen werden, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG angeführt sind (Gaier, GebG⁴ § 33 TP 5, Rz 34, Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5, S. 346, E 241).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich somit um ein schrankenloses Kündigungsrecht der Vermieterin, welches zu einer unbestimmten Laufzeit des Vertrages führt (Christian Huber/Peter Pichler, taxlex-SRa 2009/66, VwGH 5. 3. 2009, 2007/16/0149). Für die Vermieterin besteht nämlich für das dem MRG unterstehende Mietverhältnis bei den Kündigungsmöglichkeiten damit die gleiche Rechtslage wie bei einem Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit.

Wird ein Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, ist als Bemessungsgrundlage die 3-fache Bruttojahresmiete heranzuziehen.

Richtigerweise hätte das Finanzamt daher die Gebühr für das oben angeführte Rechtsgeschäft auf Basis einer Vertragsdauer von 3 Jahren berechnen müssen. Dies ergibt bei einem monatlichen Mietzins sowie monatlichen Betriebs- und Nebenkosten in Höhe von EUR 43.074,- eine Bemessungsgrundlage von EUR 1.550.064,-- (43.074 x 12 x 3) und somit eine Gebühr von EUR 15.506,64.

Die Gebühr für das oben angeführte Rechtsgeschäft ist daher mit EUR 15.506,64 festzusetzen“.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.3.2012 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Gemäß Punkt 6. des Mietvertrages wird das Mietverhältnis auf die Dauer von 11 Jahren abgeschlossen. Der Vermieter räumt dem Mieter weiters die Option auf zweimalige Verlängerung des Mietvertrages um jeweils 5 Jahre ein. Eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung bedeutet nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert. Eine solche Bedingung ist nach § 26 GebG zu behandeln, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt.

Da im Vertrag das Recht auf vorzeitige Kündigung nur aus den dort angeführten wichtigen Gründen vereinbart wurde, betreffend der Kündigungsgründe iSd § 30 Abs. 2 Z. 13 MRG der Zusatz "sofern anwendbar" gemacht wurde, und der Mietzins im Fall der vorzeitigen Auflösung in der bisherigen Höhe bis zum Vertragsablauf oder bis zu einer neuen Inbestandgabe zu leisten ist, liegt ein gebührenpflichtiger Bestandvertrag auf bestimmte Zeit vor..“

Fristgerecht brachte die Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führt darin aus:

„...Das Finanzamt hat jedoch übersehen, dass der Vermieterin sowohl in der Zusatzvereinbarung vom 4.11.2011 (angezeigt am ...) wie auch im Grundvertrag vom 17.6.2011 (angezeigt am ...) ein besonderes Kündigungsrecht im Punkt 6.3 vertraglich eingeräumt wurde. In der Zusatzvereinbarung vom 4.11.2011 ist die Vermieterin zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses berechtigt, wenn

- 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 unterlassene 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 Schiedsgutachterfestgelegt wurde;*
- 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;*
- der Mieter vom Mietgegenstand oder von allgemeinen Teilen des Gebäudes oder der Liegenschaften einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, den Mietgegenstand oder allgemeine Teile des Gebäudes oder der Liegenschaften vertrags-, widmungswidrig oder unter Erhöhung von Gefahren benützt, ohne Zustimmung des Vermieters bauliche oder nicht genehmigte sonstige Veränderungen am Mietgegenstand vornimmt, oder ohne behördliche Bewilligungen gefährliche Stoffe lagert bzw gefährliche Tätigkeiten ausübt oder erhöhte Risiken für den Mietgegenstand nicht ausreichend versichert;*

- 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;
- der Mieter innerhalb von der in Punkt 4.4 des Mietvertrages I 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;
- 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);
- der Mieter sonstige wesentliche Bestimmungen, insbesondere betreffend die Außenflächen (siehe Punkte 3.4 f, 8.8 des Mietvertrages I), die Ausbau- und Ausstattungsarbeiten des Mieters (siehe Punkt 4. des Mietvertrages I) den Verwendungszweck (siehe Punkt 5.2 der Zusatzvereinbarung), die Umsatzberechnung (siehe Punkt 9. des Mietvertrages I), den Gebrauch, die Instandhaltung, Versicherung, Betriebspflicht (samt Öffnungspflicht und Beleuchtungspflicht) und Niveau (siehe Punkt 11. des Mietvertrages I sowie Punkt 13.3 der Zusatzvereinbarung), die Veränderung und Bauführung (siehe Punkt 13. des Mietvertrages I), die Kautions (siehe Punkt 9 der Zusatzvereinbarung), Untervermietung, Abtretung und Unternehmensveräußerung (siehe Punkt 10 der Zusatzvereinbarung), dieses Mietvertrages I oder der Zusatzvereinbarung verletzt oder die Veräußerung des vom Mieter im Mietgegenstand betriebenen Unternehmens eintritt;
- sonstige Gründe vorliegen, die die berechtigten Interessen des Vermieters beeinträchtigen. **Als derartige Beeinträchtigung gelten jedenfalls alle Kündigungsgründe der §§ 30 MRG und 1118 ABGB.**
- Die im Mietvertrag I angeführten Kündigungsgründe gelten ausdrücklich auch als Kündigungsgründe iSd § 30 Abs 2 Z 13 MRG (sofern anwendbar). Die Kündigungsgründe sind verschuldensunabhängig.

Das Finanzamt hat bei der Gebührenbestimmung zur Gänze die (oben fettgedruckte) Kündigungsbestimmung übersehen, wonach die Vermieterin trotz der Befristung aus

allen Gründen des § 30 MRG kündigen kann. Es hat sich nur auf die aufgelisteten Kündigungsgründe der Punkte 6.3.1 bis 6.3.7 beschränkt und die letzte Bestimmung (6.3.9) zur Vereinbarung von Kündigungsgründen gemäß § 30 Abs. 2 Z 13 MRG interpretiert. Ausschlaggebend ist aber die Kündigungsmöglichkeit in allen Fällen des § 30 MRG (Klausel 6.3.8).

Die Vereinbarung der angeführten Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z 13 MRG erfolgte nur vorsichtshalber, weil es im Anwendungsbereich des MRG (daher der Zusatz „sofern anwendbar“) nur die Möglichkeit gibt, außerhalb des Katalogs des § 30 Abs. 2 MRG liegende Gründe nur nach dessen Z 13 zu vereinbaren, was hier geschehen ist. Das ändert aber nichts an der Anwendbarkeit aller in § 30 MRG genannten Gründe, wie es die Judikatur gebührenrechtlich für ein mit unbestimmter Dauer zu qualifizierendes Mietverhältnis vorsieht.

Das gegenständliche Mietverhältnis unterliegt dem Mietrechtsgesetz (Würth in Rummel³, MRG § 1 Rz 1). Die Kündigungsgründe, die die Vermieterin zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigen, entsprechen dem Katalog des § 30 Abs. 2 MRG. Zusätzlich zu diesen Kündigungsgründen wurden auch noch weitere, nicht im Katalog des § 30 Abs. 2 MRG enthaltene Kündigungsgründe durch § 30 Abs. 2 Z 13 MRG vereinbart. Die Vermieterin ist sohin berechtigt, trotz der fixen Laufzeit von 11 Jahren und den Verlängerungsoptionen jederzeit nach allen Kündigungsgründen des § 30 MRG vorzeitig zu kündigen. Die Vereinbarung von vorzeitigen Aufkündigungsmöglichkeiten, also die Auflösung durch Kündigung vor dem vereinbarten Endtermin, wird als zulässig angesehen (wobl 1996, 173). Wird eine vorzeitige Aufkündigungsmöglichkeit im Anwendungsbereich des MRG vereinbart, so bedeutet dies aus der Sicht der Vermieters, dass eine Aufkündigung nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes iSd § 30 MRG erfolgen darf (ÖVI/Dirnbacher, MRG idF der WRN 2009 Seite 393 f).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu § 33 TP 5 GebG die Auffassung, dass ein Bestandvertrag gebührenrechtlich dann als ein Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen ist, wenn sich aus seinem Inhalt ergibt, dass das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (Erkenntnis vom 29.6.1992, 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. 88/15/0037, vom 16.10.1989, Zl. 88/15/0040, vom 2.7.1981, Zl. 0701/80, Slg. 5610 und vom 17.9.1990, Zl. 90/15/0034). Ein Bestandsverhältnis, das zwar der Form nach auf eine bestimmte Zeit eingegangen ist, aber dennoch vor Ablauf der bedungenen Zeit auch nur von einem von ihnen, im gegenständlichen Fall der Vermieterin, beliebig aufgelöst werden kann, ist in seiner Dauer unbestimmt (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 5, S. 349, E 258 mit Verweis auf Erkenntnis des VwGH vom 8.4.1964, Zl. 840/62, Slg. 3058/F, vom 31.12.1964, Zl. 143/63, Slg. 3190/F, vorn 5.6.1978, 114, Zl. 454/77, ÖStBZ 1979, 35 = Slg. 5271/F, vom 29.4.1985, Zl. 84/15/0184).

Von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle, die es rechtfertigen würden, von einer Bindung auf bestimmte Zeit zu reden, kann dann nicht mehr gesprochen werden, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG angeführt sind (Gaier, GebG⁵ § 33 TP 5 Rz 38 mit Verweis auf Erkenntnis des VwGH vom 22.5.1978, Z1. 2943/76, vom 16.10.1989, Zl. 88/15/0040 und vom 16.6.1983, Z1. 82/15/0019; Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5, S. 346, E 241). Diesem Erfordernis wurde nicht nur Genüge getan, sondern durch die Vereinbarung weiterer wichtiger Gründe gemäß § 30 Abs. 2 Z 13 MRG wurde er sogar übererfüllt. Im gegenständlichen Fall handelt es sich somit um ein schrankenloses, vertraglich vereinbartes Kündigungsrecht der Vermieterin, welches zu einer unbestimmten Laufzeit des Vertrages führt (Christian Huber/Peter Pichler, taxlex-SRa 2009/66, VwGH 5. 3. 2009, 2007/16/0149).

Die Klausel in Punkt 6.3, im Mietvertrag I wonach der Mieter für den Zeitraum ab Beendigung des Mietverhältnisses bis zu einer weiteren Inbestandgabe des Mietgegenstandes den Mietzins in bisheriger Höhe, längstens jedoch bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin des Mieters (Ablauf der Befristung bzw. im Falle eines Kündigungsverzichtes bis zu Erreichen desselben) weiterhin zu bezahlen und dem Vermieter alle vermögensrechtlichen Nachteile zu ersetzen hat, ist gebührenrechtlich unschädlich, weil es sich hierbei um eine Schadenersatzregelung handelt, die nur bei Kündigung aus den im Punkt 6.2 aufgezählten wichtigen Gründen zum Tragen kommt. Im Erkenntnis vom 12.11.1997, 97/16/0027, kam der VwGH zu dem Ergebnis, dass es gebührenrechtlich unschädlich ist, wenn der Bestandnehmer infolge der Kündigung durch den Bestandgeber das gesamte bis zum Ablauf der vereinbarten Grundvertragszeit bedungene Mietentgelt zu zahlen hat, wenn diese Verpflichtung nur für den Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung aus wichtigem Grund vereinbart wurde (Arnold, Rechtsgebühren (2011), § 33 TP 5 Rz 15b). Daher geht der Vorwurf des Finanzamtes, diese Zahlungspflicht bewirke eine gebührenrelevante Befristung, ins Leere. Wird ein Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, ist als Bemessungsgrundlage die 3-fache Bruttojahresmiete heranzuziehen.

Richtigerweise hätte das Finanzamt daher die Gebühr für das oben angeführte Rechtsgeschäft auf Basis einer Vertragsdauer von 3 Jahren berechnen müssen. Dies ergibt bei einem monatlichen Mietzins sowie monatlichen Betriebs- und Nebenkosten in Höhe von EUR 43.074,- eine Bemessungsgrundlage von EUR 1.550.664,- (43.074,- x 12 x 3) und somit eine Gebühr von EUR 15.506,64.“

3. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

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

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

4. Verfahren vor dem BFG

4.1. Vorbereitungsvorhalt

Mit Schriftsatz vom 19. Juni 2018 wurde der Bf zu Handen der steuerlichen Vertretung die Sach- und Rechtslage aus der Sicht der Berichterstatterin zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 28.08.2018 hat die Bf folgendes ergänzendes Vorbringen übermittelt:

Zum umfassenden Kündigungsrecht des Vermieters:

"In seinem Schriftsatz vom 19. Juni 2018 führt das BFG aus, dass die vorzeitige Kündigung des Mietvertrages durch die Vermieterin bloß eingeschränkt möglich sei. Sämtliche Kündigungsgründe - abgesehen von "Eigenbedarf" - seien ihrem Einfluss entzogen. Die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des abgeschlossenen Mietvertrages durch die Vermieterin sei äußerst gering, sodass der gegenständliche Vertrag unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vertrag von bestimmter Dauer von 11 Jahren und auf Grund der zweimaligen Verlängerungsoption als Vertrag auf bestimmte Dauer zu vergebühren sei.

Das Kündigungsrecht der Vermieterin ist jedoch weitläufig, sodass von einem umfassenden Kündigungsrecht gesprochen werden kann, obgleich nicht sämtliche Kündigungsgründe des § 30 MRG praktisch in Frage kommen.

In der Praxis werden bei auf unbestimmte Dauer geschlossenen Verträgen, die sich bezüglich ihrer vorzeitigen Auflösung auf § 30 MRG beziehen, äußerst selten alle Kündigungsgründe des § 30 MRG tatsächlich anwendbar sein. Hinsichtlich der Gründe, die nicht verschuldensabhängig sind bzw im Verschulden des Mieters liegen, sieht auch § 30 MRG, abgesehen von den Formen des Eigenbedarfes, nur die verschiedenen Formen der Baufälligkeit bzw des Sanierungsbedarfes von Miethäusern oder Wohnungen der Ausstattungskategorie "D" vor. Dass diese Gründe im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelangen können, ändert jedoch nichts an dem dennoch weitreichenden umfassenden Kündigungsrecht der Vermieterin.

Bisher ebenfalls nicht ausreichend gewürdigt wurde die Tatsache, dass der Vermieterin in Absatz 6.2.7 des Mietvertrages vom 12. Oktober 2011 ein Kündigungsrecht aus gleich mehreren Gründen zukommt und in diesem Zusammenhang nicht von einer engen Beschränkung auf wesentliche Vertragsverletzungen gesprochen werden kann.

- *Verstoß gegen die Bestimmungen über die Gestaltung der Außenflächen (siehe Punkte 3.4.f, 8.8)*
- *Verstoß gegen die Bestimmungen über die Ausbau- und Ausstattungsarbeiten des Mieters (siehe Punkt 4.)*
- *Verstoß gegen die Bestimmungen über den Verwendungszweck (siehe Punkt 5.2)*

- Verstoß gegen die Bestimmungen über die Umsatzberechnung (siehe Punkt 9.)
- Verstoß gegen die Bestimmungen über Gebrauch, Instandhaltung, Versicherung, Betriebspflicht (samt Öffnungspflicht und Beleuchtungspflicht) und Niveau (siehe Punkt 11.)
- Verstoß gegen die Bestimmungen über Veränderung und Bauführung (siehe Punkt 13.)
- Verstoß gegen die Bestimmungen über die Kautions (siehe Punkt 15.4)
- Verstoß gegen die Bestimmungen über die Untervermietung, Abtretung und Unternehmensveräußerung (siehe Punkt 16.)
- Veräußerung des im Mietgegenstand bezeichneten Unternehmens.

Unter Gesamtbetrachtung aller möglichen Kündigungsgründe kann nicht von einer allgemein äußerst geringen Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des abgeschlossenen Mietvertrages durch die Vermieterin ausgegangen werden, zumal eine ex ante Beurteilung aller realistischen Lebenssachverhalte vernünftigerweise nicht vorgenommen werden kann.

Daraus folgt, dass das Kündigungsrecht der Vermieterin umfassend ist und der gegenständliche Vertrag als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen anzusehen und entsprechend zu vergütet ist. Die Mietvertragsgebühr ist mit EUR 15.506, festzusetzen.

Zum vorzeitigen Kündigungsrecht der Mieterin

Im bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht ausreichend gewürdigt wurde die Tatsache, dass auch der Mieterin (Beschwerdeführerin) das Recht zukommt, das Mietverhältnis vorzeitig aufzulösen. In Absatz 6.4 des Mietvertrages vom 12. Oktober 2011 ist vorgesehen, dass der Mieter berechtigt ist, das Mietverhältnis vorzeitig aufzulösen, wenn der Mietgegenstand ohne Verschulden auf Seiten des Mieters oder seiner Sphäre zurechenbarer Personen länger als drei Monate zum bedungenen Gebrauch untauglich wird.

In eventu: Zur zweiten Verlängerungsmöglichkeit

Bei der im Mietvertrag unter 6.5 angeführten zweiten Verlängerungsmöglichkeit handelt es sich aus folgenden Gründen nicht um eine nach § 26 GebG als erfüllt anzusehende Potestativbedingung:

Die zweite Verlängerungsmöglichkeit räumt der Mieterin nicht bedingungslos das Recht ein, das Bestandverhältnis zu den gleichen Bedingungen durch einseitige Erklärung zu verlängern.

Vielmehr kommt der Vermieterin im Falle der Absicht der Mieterin, das Vertragsverhältnis fortzusetzen, das Recht zu, den Mindesthauptmietzins auf das marktübliche Niveau anzupassen. Die Vertragsparteien hätten sodann über den neuen Mindesthauptmietzins Einverständnis herzustellen, widrigenfalls der neue Mindesthauptmietzins durch einen vertraglich festgelegten Schiedsgutachter überprüft werden würde.

Der Vertrag sieht nicht vor, dass der durch den Schiedsgutachter festgelegte Mindesthauptidezins es der Mieterin untersagen würde, die Wahrnehmung der Verlängerungsmöglichkeit zurückzuziehen. Überdies würde es gegen die guten Sitten verstoßen, einer (obgleich unternehmerischen) Mieterin zu verwehren, 16 Jahre nach Abschluss eines Mietvertrages den Umfang der Anpassung des Mietzinses vor Wahrnehmung einer etwaigen Verlängerungsmöglichkeit in Erfahrung zu bringen.

Da zwischen der Vermieterin und der Mieterin in diesem Zusammenhang durchaus Verhandlungsbedarf besteht - soweit seitens der Mieterin überhaupt die erste Verlängerungsmöglichkeit in Anspruch genommen wird - handelt es sich bei der zweiten Verlängerungsmöglichkeit nicht um eine nach § 26 GebG als erfüllt anzusehende Potestativbedingung.

Sofern das Gericht zur Ansicht gelangt, dass es sich bei dem gegenständlichen Mietvertrag um einen Vertrag von bestimmter Dauer handelt, kann diese daher maximal 11 und nicht 18 Jahre betragen. die Mietvertragsgebühr ist mit EUR 56.857,68 festzusetzen.

Es werden daher folgende Anträge gestellt:

Das Finanzamt A möge den bekämpften Bescheid abändern und die Gebühr für das oben angeführte Rechtsgeschäft mit EUR 15.506,64 neu festsetzen.

In eventu:

Das Finanzamt A möge den bekämpften Bescheid abändern und die Gebühr für das oben angeführte Rechtsgeschäft mit EUR 56.857,68 neu festsetzen.

4.2. Vorbereitender Schriftsatz

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

"...Die Zusatzvereinbarung vom 4.11.2011 (y) sieht in Punkt 6.4 (Seite 5) vor, dass die "Verlängerungsoption" nur gemeinsam mit der "Option" aus dem Mietvertrag vom 17.6.2011 (x) ausgeübt werden kann. Ergänzend ist vertraglich festgehalten, dass es bei der "Ausübung jeder der beiden Verlängerungsoptionen" zu einer Anpassung des Mindesthauptidezinses kommt. Die sonstigen Bestimmungen des Mietvertrages vom 17.6.2011 (x) betreffend die "Verlängerungsoptionen" sind auf die Zusatzvereinbarung vom 4.11.2011 (y) sinngemäß anzuwenden. Dies umfasst insbesondere auch das herzustellende Einvernehmen über die Anpassung des Mindesthauptidezinses sowie die Prozedur der Einigung mittels Schiedsgutachter. 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 Mindesthauptidezinses führen. Daher ist vertraglich vorgesehen, dass der zusätzliche Umsatzhauptidezins erst ab einem Umsatz der Mieterin von mehr als EUR 43.824.480,00 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 y) nicht im Vorfeld über ein essentialia negotii, nämlich den Mindesthauptmietzins, 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 y) 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 y 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 11-fachen Jahreswert anzusetzen.

Am 22.01.2020 wurden Nebenkostenabrechnungen an das BFG übermittelt.

4.3. mündliche Verhandlung vor dem Senat

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 Top 3 und Top 4 genannt werden.

PV: Die im Verfahren betreffend Top 3 genannten Nebenkosten umfassen auch die Betriebskosten der Top 4.

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 vergewähren sind.

In eventu verweisen wir auf unser weiteres Vorbringen betreffend die zweite Verlängerungsoption in Top 3 x und y und die erste und die zweite Verlängerungsoption in Top 4 x.

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 3 und y und unter Berücksichtigung des 11fachen Jahreswertes in x Top 4 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."

4.4. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt Steuernummer des Finanzamtes A, die Vorhaltsbeantwortung vom 28.08.2018 zum Entscheidungsvorhalt vom 19. Juni 2018, 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.

4.5. 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, VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040 und jüngst 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 Bundesand 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 besonderen 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 Mindesthauptmietzins, 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 Mindesthauptmietzins 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 ausübbares 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 setzen.

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 abgeschlossenem 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 des "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 bis 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.

Die Bemessungsgrundlage errechnet sich daher wie folgt:

Mindesthauptmietzins gestaffelt für 18 Jahre inkl. USt	10.110.000,00
Betriebs- und Nebenkosten; Heizung, Kühlung und Lüftung, Akonto für 18 Jahre inkl. USt	207.360,00
Betriebskostenabrechnung durchschnittlich hochgerechnet für 18 Jahre	-22.136,97
gesamt	10.295.223,00
gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 1 % von 10.295.223,00 € = 102.952,23 €	

Bisher waren festgesetzt 93.039,84 €.

Die Vorläufigkeit hat zu entfallen, weil auf Grund der vorgelegten Unterlagen die im Durchschnitt der Jahre anfallenden Nebenkosten ermittelt werden konnten.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

5. 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

